Münster i/W. 1934. No 2 Jur. Diss

Der Abrechnungsbescheid.

INAUGURAL-DISSERTATION

verfaßt und der

Hohen Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster i. W.

zur

Erlangung der rechtswissenschaftlichen Doktorwürde

vorgelegt von

Franz Böckmann

Reg.-Assessor aus Dinklage.

Würzburg 1934.

Buchdruckerei Richard Mayr.

Digitized by the Internet Archive
in 2026

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

https://archive.org/details/IA41547224_0178

Inhaltsübersicht.

Seite:

A. Die Reichsabgabenordnung und die Notverordnung v. 1. 12. 1930 1

B. Der Geltungsbereich des § 125 A.O. 2

C. Welchen Rechtsschutz bot die A.O. vor dem Inkrafttreten der §§ 125, 235 Zif. 5 A.O., wenn eine Steuerschuld erloschen war? . 5

I. Das Erlöschen einer Steuerschuld und ihre Festsetzung . . 6

II. Das Erlöschen einer Steuerschuld und das Rechtsmittelverfahren gegen ihre Festsetzung 8

III. Das Erlöschen einer Steuerschuld und ihre Hebung und Beitreibung 12

IV. Das Erlöschen einer Steuerschuld und das Erstattungsverfahren 14

V. Die Feststellungsklage 15

a) Die Rechtssprechung des Reichsfinanzhofs zur Feststellungsklage 15

b) Die Fälle der Feststellungsklage 21

D. Der Abrechnungsbescheid 26

I. Die Voraussetzungen der Erteilungen eines Abrechnungsbescheids 28

a) Eine Zahlungsverpflichtung zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Finanzamt 28

1. Welche Verpflichtungen sind Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O.? 28

2. Wer ist Steuerpflichtiger im Sinne von § 125 A.O.? . 33

3. Welche Behörde ist Finanzamt im Sinne von § 125 A.O.? 36

b) Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung zwischen Steuerpflichtigem Finanzamt 36

1. Welche Gründe kommen als Erlöschungsgründe im Sinne von § 125 A.O. in Betracht? 36

a) Materielle Erlöschensgründe 37

b) Formelle Erlöschensgründe 43

2. Gegenstand und Entstehung der Meinungsverschiedenheiten 43

c) Ein Antrag des Steuerpflichtigen 46

d) Sind Zahlungsverpflichtung, Meinungsverschiedenheiten und Antrag notwendige Voraussetzungen für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids? 50

II. Wer muß den Abrechnungsbescheid erteilen? . . . 52

III. Inhalt, Rechtsnatur, Form und Bekanntgabe des Abrechnungsbescheids 54

a) Inhalt und Rechtsnatur 54

b) Form und Bekanntgabe 60

c) Entwürfe von Abrechnungsbescheiden 61

IV. Rechtsmittel und formelle Rechtskraft 65
a) Rechtsmittel 65
b) Formelle Rechtskraft 69

V. Die materielle Rechtskraft des Abrechnungsbescheids und seine Einordnung in das Besteuerungsverfahren . . . 72
a) Die materielle Rechtskraft steuerrechtlicher Verfügungen insbesondere des Abrechnungsbescheids im allgemeinen 72
b) Abrechnungsbescheid und Festsetzungsverfahren . . 75
c) Abrechnungsbescheid und Hebungs- und Beitreibungsverfahren 78
d) Abrechnungsbescheid und Bescheide über die Zurücknahme von Steuervergünstigungen 81
e) Abrechnungsbescheid und nachfolgende Abrechnungsbescheide 84
f) Abrechnungsbescheid und Erstattungsverfahren . . 85

VI. Besondere Fälle, in denen die Anwendbarkeit von § 125 A.O. zweifelhaft ist 87
a) Fälle, in denen ein Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht 88
b) Fälle, die eine Aufrechnung des Steuerpflichtigen betreffen 91
c) Fälle, in denen die Voraussetzungen der Berechtigung der Festsetzung einer Zahlungsverpflichtung vorliegen . . 92

E. Abrechnungsbescheid und Feststellungsklage 94

I. Gegenstand, Form und Anwendungsgebiet des Abrechnungsbescheids und der Feststellungsklage 94

II. Schließt der Abrechnungsbescheid die Feststellungsklage aus? 96

Literaturverzeichnis.

I. Kommentare und Abhandlungen:

1. Becher, Reichsabgabenordnung, 4. Aufl., Industrieverlag Spät und Linde, Berlin 1932. Abk. Becher.
2. Becker, Die Reichsabgabenordnung, 7. Aufl., Karl-Heymanns Verlag, Berlin 1930. Abk. Becker Kom.
   — Ergänzung der Reichsabgabenordnung, Karl Heymanns Verlag, Berlin 1931. Abk. Becker, Ergänzung.
3. Boethke-Arlt, Handbuch des Steuerrechts, Reichsabgabenordnung vom 22. 5. 1931, erläutert von Jahn, Boethke, Arlt, Pünder, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1929.
4. Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1. Band: Allgemeines Steuerrecht, Verlag von Franz Vahlen, Berlin 1929. Abk. Bühler Lehrb.
5. Enneccerus, Kipp und Wolff, Lehrbuch des Büugerlichen Rechts, 28. bis 30. Aufl., 1. Band 2. Abt.: Recht der Schuldverhältnisse, N. G. Elwertsche Verlagsbuchhandlung, Marburg 1928. Abk. Enneccerus
6. Fleiner, Institutionen des Deutschen Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Verlag I. C. B. Mohr, Tübingen 1928. Abk. Fleiner
7. Hatscheck, Lehrbuch des Deutschen und Preußischen Verwaltungsrechts, 7./8. Aufl., A. Deichertsche Verlagsbuchhandlung, Leipzig 1931. Abk. Hatschek
8. Haußmann, Hermann u. a., Das Steuerrecht der Notverordnungen von 1930, Verlag I. Heß, Stuttgart 1931.
9. Hensel, Steuerrecht, 2. Aufl., Verlag von Julius Springer Berlin 1927. Abk. Hensel, Steuerrecht.
10. Jahn, Grundriß des Steuerrechts, Verlag Gerber, München 1931.
11. Jellinek, Verwaltungsrecht, 3. Aufl. Verlag von Julius Springer, Berlin 1931. Abk. Jellinek
12. Kühn, Die Rechtskraft in Steuersachen, Dr. Walter Rotschild, Berlin-Grunewald 1931. Abk. Kühn
13. Lassar, Der Erstattungsanspruch im Verwaltungs- und Finanzrecht, Verlag Otto Liebmann, Berlin 1921.
14. Mirbt, Grundriß des Deutschen und Preußischen Steuerrechts, A. Deichertsche Verlagsbuchhandlung, Leipzig 1926.
15. Mrozek, Handbuch des Steuerrechts, Abteilung I: Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln 1924. Abk. Mrozek Kom.
16. Nieberl, Die Reichsabgabenordnung, 2. Aufl., Guttentags Sammlung Deutscher Reichsgesetze, Walter de Druyter und Co., Berlin-Leipzig 1927. Abk. Nieberl
    — Die Aenderungen der Reichsabgabenordnung durch die Verordnung vom 1. 12. 1930 herausgegeben 1931. Abk. Nieberl, Aenderungen
17. Ott, Das Grunderwerbssteuergesetz, 3. Aufl. Verlag I. Heß, Stuttgart 1927.
18. Pendele, Das Steuerrecht der Reichsabgabenordnung für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern 2. Aufl., Karl Heymanns Verlag, Berlin 1932.

19. Rüde-Mühe-Hauser, Reichsabgabenordnung vom 13. 10. 1919, 2. Aufl., Verlag I Heß, Stuttgart 1922. Abk. Rüde-Mühe-Hauser
20. Spohr, Reichsabgabenordnung, Verlag Stilke, Berlin 1930. Abk. Spohr
21. Strutz, Kommentar zum Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Verlag Otto Liebmann, Berlin 1927. Abk. Strutz EinkSt.G.

II. Zeitschriften:

1. Deutsches Steuerblatt, herausgegeben vom Mrozek, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln. Abk. Deutsch. St.Bl.
2. Deutsche Steuerzeitung, herausgegeben von Koppel, Industrieverlag Spät und Linde Berlin. Abk. Deutsch.St.Z.
3. Deutsche Juristen-Zeitung, herausgegeben von Liebmann, Verlag Otto Liebmann, Berlin.
4. Erlaß und Entscheidung, herausgegeben von Koppe, Industrie-Verlag Spät und Linde, Berlin. Abk. Erlaß u. Entsch.
5. Juristische Wochenschrift, herausgegeben vom Deutschen Anwaltverein, W. Möser Buchhandlung, Leipzig. Abk. J.W.
6. Neue Steuerrundschau, herausgegeben von Becher und Marcuse, Verlag Hermann Sack, Berlin. Abk. Neue St.R.
7. Steuer-Archiv, herausgegeben von Pohl, Verlag Haude und Spenersche Buchhandlung, Berlin. Abk. St.Arch.
8. Steuer und Wirtschaft, herausgegeben von Reinach, Verlag I. Heß, Stuttgart. Abk. St.W.
9. Vierteljahrsschrift für Steuer- und Finanzrecht, herausgegeben von Lion, Karl Heymanns Verlag, Berlin. Abk. Viert.J.Schr.
10. Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern, herausgegeben von Trautvetter und Koppe, Verlag Späth und Linde, Berlin.

III. Entscheidungssammlungen.

1. Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs, herausgegeben vom Reichsfinanzhof, Verlag Karl Gerber, München. Abk. R.F.H. E. Bd.
2. Steuerrechtssprechung in Karteiform, herausgegeben von Mrozek, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.

IV. Amtliche Veröffentlichungen:

1. Amtsblatt der Reichsfinanzverwaltung. Abk. R.Fin.Bl.
2. Begründung zu den Gesetzentwürfen über die Steuervereinfachung — zu Nr. 181 der Drucksachen des Reichsrats, Tagung 1930. Abk. Begründung
3. Reichsgesetzblatt. Abk. RGBl.
4. Reichssteuerblatt, herausgegeben vom Reichsfinanzministerium. Abk. R.St.Bl.

A. Die Reichsabgabenordnung und die Notverordnung vom 1. Dezember 1930.

Durch die Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (A.O.) wurde eine Steuerbehördenorganisation des Reiches und ein einheitliches Verfahren in Reichsteuersachen geschaffen. Dieses Gesetz ist mit Recht ein großer Wurf genannt worden[1]). Es ist in der Folgezeit im wesentlichen unverändert die Grundlage des formellen Reichsteuerrechts geblieben. Erst die im Jahre 1930 ausgebrochene Wirtschafts- und Finanzkrise hat zu weitgehenden Aenderungen der A.O. durch die Verordnung des Reichspräsidenten zur Sicherung von Wirtschaft und Finanzen vom 1. Dez. 1930 — dritter Teil Kap. 4 Art. 1 — geführt[2]). Die A.O. ist darauf durch Verordnung vom 22. 5. 1931 in neuer Fassung bekanntgemacht worden[3]). Die wichtigste dieser Aenderungen ist die, daß die A.O. aus einem Grundgesetz für die Behandlung der Reichssteuergesetze durch weitgehende Verschmelzung des Reichs- und Landessteuerrechts zu einem Grundgesetz für die Durchführung der Steuergesetze in Reich, Ländern und Gemeinde geworden ist[4]).

Von den sonstigen Aenderungen sind namentlich die der Rechtsschutzbestimmungen der A.O. bemerkenswert. Der durch die A.O. dem Steuerpflichtigen gewährte Rechtsschutz hat seit ihrem Erlaß manche Kritik gefunden. Abänderungsvorschläge sind gemacht worden. Es seien hier namentlich die vom Deutschen Anwaltverein 1926 aufgestellten „Leitsätze zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen“[5]) sowie ferner die Anfang 1928 von der Gemischten Kommission gegebenen „Anregungen zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen“ erwähnt[6]). Der Reichsfinanzhof (R.F.H.) hat die Bestimmungen der A.O. über den Rechtsschutz stets in erhöhtem Maße als Zweckmäßigkeitsnormen behandelt mit dem Ziel, ausreichenden Rechtsschutz zu gewähren[7]). Die durch die Not.V.O. vom 1. Dez. 1930 erfolgten Aenderungen der Rechtsschutzbestimmungen stellen zum Teil Verbesserungen dar, bei denen der Gesetzgeber vielfachen Wünschen Rechnung

1) Popitz, St.W. 1931 I Sp. 4.
2) RGBl. 1930 I Nr. 47, S. 517 ff.
3) RGBl. 1931 S. 161.
4) s. Becker St.W. 1931 I Sp. 42.
5) s. St.W. 1927 Sp. 161 ff.
6) JW. 1921 I S. 489.
7) Vergl. Becker, St.W. 1926, Sp. 1378 ff.

getragen hat und der Rechtsprechung des R.F.H. gefolgt ist, zum Teil aber auch Verböserungen[8]).

Eine Verbesserung des Rechtsschutzes, die an die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes anschließt, ist auch in der Neueinführung des Abrechnungsbescheids in das Besteuerungsverfahren durch die Bestimmung des § 125 A.O. und in der Zulassung des Verwaltungsrechtsweges gegen diesen Bescheid durch die Bestimmung des § 235 Z. 5 A.O. zu erblicken. Der § 125 lautet:

„Bestehen zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt Meinungsverschiedenheiten darüber, ob die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, so hat das Finanzamt dem Steuerpflichtigen auf Antrag einen schriftlichen Bescheid (Abrechnungsbescheid) zu erteilen."

Die Bestimmung des § 125 ist am 1. Jan. 1931 in Kraft getreten. Not.V.O. Dritter Teil Kap. 1 § 6 Ziff. 2. Geltungsbereich, Zweck, Inhalt und Bedeutung der Bestimmung bilden den Gegenstand der nachfolgenden Untersuchungen.

B. Der Geltungsbereich des § 125 A.O.

Der Geltungsbereich des § 125 deckt sich im allgemeinen mit dem der A.O. als Ganzes. Die A.O. kommt nicht für alle Abgaben, für die sie gilt, mit ihren sämtlichen Bestimmungen uneingeschränkt zur Anwendung. Die Frage, für welche Abgaben und unter welchen Voraussetzungen § 125 gilt, bedarf der näheren Prüfung.

1. Die A.O. gilt ohne Einschränkung für die Reichssteuern. § 3 Abs. 1 A.O. Reichssteuern sind die Steuern, die nach § 21 Fin.-Ausgl.Ges. ganz oder zum Teil zu Gunsten des Reiches erhoben werden, namentlich auch die Zölle. Ferner sind Reichssteuern die Grunderwerbssteuer und die Kraftfahrzeugsteuer (einschl. der Zuschläge zu diesen Steuern), die Rennwettsteuer und die Mineralwassersteuer. § 1 Abs. 2 A.O.

Die A.O. gilt ferner für die Realsteuern, d. h. für die Grundsteuer und die Gewerbesteuer, wenn sie auf Grund der in der Notverordnung vom 1. Dez. 1930 für diese Steuern enthaltenen Rahmenbestimmungen — 3. Teil Kap. 2 und 3 — und der Vorschriften des Kap. 4 über die Steueranpassung veranlagt und erhoben werden. Das Inkrafttreten der genannten Kapitel der Not.V.O. vom 1. 12. 1930 ist durch die Verordnung des Reichsministers der Finanzen vom 17. 3. 1932[9]) für die Realsteuern der meisten Länder hinausgeschoben worden, sodaß diese noch nach den bisher geltenden Landesgesetzen veranlagt und erhoben werden. Für die wenigen

8) s. Kloß, Deutsch. St.Z. 1930 S. 488 ff.
9) RGBl. 1932 I S. 73.

jetzt schon nach den Rahmenbestimmungen der Not.V.O. vom 1. Dez. 1930 veranlagten Realsteuern gilt die A.O., soweit die Realsteuern von den Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden. § 4 Abs. 1 A.O. Kraft Gesetzes liegt den Finanzämtern und Landesfinanzämtern nur die Feststellung und Zerlegung der Besteuerungsgrundlagen bei der Grundsteuer und die Festsetzung und Zerlegung der Steuermeßbeträge bei der Gewerbesteuer ob. § 18 Ziff. 1 A.O. Sonstige Verwaltungsgeschäfte auf dem Gebiete der Realsteuern kann der Reichsminister der Finanzen den Finanzämtern und Landesfinanzämtern übertragen. § 18 Zif. 2 A.O. Ob die Bestimmung, daß die A.O. für die Realsteuern gilt, soweit sie von den Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden, so zu verstehen ist, daß nur die verfahrensrechtlichen Bestimmungen gelten sollen, oder ob auch die Bestimmungen sachlichen Inhalts, kann hier dahingestellt bleiben. Der § 125 enthält eine Bestimmung verfahrensrechtlichen Inhalts.

Für Realsteuern, die auf Grund der bisherigen Landesgesetze veranlagt und erhoben werden, und für sonstige Steuern der Länder, Gemeinden und Gemeindeverbände, sowie für Steuern der Religionsgesellschaften des öffentlichen Rechts gelten nach § 5 und 6 A.O. eine Reihe von Vorschriften der A.O. insoweit, als die genannten Steuern auf Grund besonderer Uebertragung von den Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden, was insbesondere in neuerer Zeit in vielen Fällen geschieht, wie z. B. die Oldenburgische und die Hamburgische Gewerbesteuer und die Steuern der ev.-luth., der röm.-kath. und der deutsch-israelitischen Kirchengemeinden in Hamburg, aber § 125 ist nicht darunter. Aus der Aufzählung einzelner Vorschriften, die gelten sollen, ist nun nicht zu entnehmen, daß die übrigen Vorschriften der A.O. in keinem Falle zur Anwendung kommen sollen. Sie können in den Gesetzen, Verordnungen oder Statuten, die diese Steuern regeln, für anwendbar erklärt sein. Nach § 19 Fin.A.G. sollen die Länder darauf Bedacht nehmen, die Bestimmungen über die Veranlagung und Erhebung der Landes- und Gemeindesteuern mit den Vorschriften der A.O. in Einklang zu bringen. So ist z. B. in § 24 des Hamburgischen Gewerbesteuergesetzes vom 10. 3. 1926 bestimmt, daß die Vorschriften der A.O. in ihrer jeweils geltenden Fassung entsprechende Anwendung finden, soweit nichts anderes bestimmt ist. Aber auch in den Fällen, in welchen § 125 nicht ausdrücklich für anwendbar erklärt ist, ist seine Anwendung nicht ausgeschlossen. Man darf annehmen, daß die Vorschriften der A.O., namentlich die verfahrensrechtlichen, auf Steuern, deren Verwaltung den Finanzämtern und Landesfinanzämtern übertragen ist, Anwendung finden sollen, soweit nicht landesrechtliche oder sonstige Vorschriften die Anwendung ausschließen[10]). In einigen Landesgesetzen

sind die Bestimmungen der A.O., die sinngemäß Anwendung finden sollen, einzeln aufgeführt, so z. B. in § 19 des Preuß. Gewerbesteuergesetzes. Die Bestimmungen der A.O. über Zahlung, Stundung, Erlaß und Sicherheitsleistung — § 122 ff. — in die die Bestimmung über den Abrechnungsbescheid eingereiht ist, sind nicht darunter. Daraus ergibt sich, daß § 125 ohne gesetzliche Aenderung keine Anwendung finden könnte, wenn die Verwaltung der Preuß. Gewerbesteuer den Reichsfinanzbehörden übertragen würde. Dieses Beispiel zeigt, daß es immerhin der Prüfung im Einzelfall bedarf, ob § 125 Anwendung finden kann. Es steht aber wohl zu erwarten, daß in Zukunft die Vorschriften der öffentlich-rechtlichen Körperschaften über das Besteuerungsverfahren mit den Vorschriften der A.O. in Einklang gebracht werden, wenn ihre Steuern von den Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden sollen.

Für andere Abgaben als Steuern, nämlich für Gebühren und Beiträge, der Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Religionsgesellschaften und sonstigen Körperschaften des öffentlichen Rechts gelten nach § 7 A.O. die Vorschriften der A.O., also auch § 125, sinngemäß, soweit die Abgaben von den Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden.

Bei den Abgaben, für die die A.O. und insbesondere § 125 nur Anwendung findet, soweit ihre Verwaltung den Finanzämtern und Landesfinanzämtern übertragen ist, fragt es sich, wie weit die Verwaltung der Abgabe den Finanzämtern übertragen sein muß, wenn § 125 Anwendung finden soll. Muß den Finanzämtern das ganze Besteuerungsverfahren, also die Veranlagung, Hebung, Beitreibung und Erstattung, übertragen sein, oder genügt die Uebertragung eines bestimmten Teiles dieser Verwaltungsgeschäfte? Die Beantwortung dieser Frage ist dadurch erschwert, daß § 125 einer geschlossenen Gruppe von Bestimmungen, auch denen über die Erhebung der Abgaben, nicht zugerechnet werden kann. Zu den Vorschriften über die Hebung zählt die A.O. in § 6 nur die der §§ 122 und 123. Der § 125 steht aber mit den Vorschriften über die Hebung und Beitreibung in engem Zusammenhang, da er, wie sein Inhalt ergibt und in den späteren Ausführungen noch gezeigt wird, zur Anwendung kommt, wenn eine Zahlungsverpflichtung gehoben oder beigetrieben werden soll, obwohl die Zahlungsverpflichtung nach Ansicht des Steuerpflichtigen bereits erloschen ist. Es muß daher wenigstens die Erhebung der Abgabe den Finanzämtern übertragen sein, wenn § 125 Anwendung finden soll.

Die Vorschrift des § 125 gilt auch dann, wenn die Verwaltung von Abgaben, deren Verwaltung den Finanzämtern obliegt, auf

10) vergl. Becker, Ergänzung S. 28.

Grund von § 26 A.O. Behörden der Gemeinden oder Gemeindeverbände übertragen wird. Nach § 26 Abs. 4 A.O. finden in diesem Falle die Vorschriften der A.O., also auch § 125, Anwendung. Je nach dem Maß der Uebertragung der Verwaltung und der Art der übertragenen Geschäfte tritt an die Stelle des Finanzamts im Sinne von § 125 die entsprechende Behörde der Gemeinde oder des Gemeindeverbandes.

3. Die nachfolgende Untersuchung geht davon aus, daß die A.O. für die einzelne Abgabe in vollem Umfange zur Anwendung kommt, sowie ferner davon, daß die Verwaltung der Abgabe ganz dem Finanzamt und dem Landesfinanzamt übertragen ist. Statt der Bezeichnungen Abgabe und Abgabepflichtiger sind der Einfachheit halber die Bezeichnungen Steuer und Steuerpflichtiger verwandt.

C. Welchen Rechtsschutz bot die A.O. vor dem Inkrafttreten der §§ 125, 235 Z. 5 A.O., wenn eine Steuerschuld erloschen war?

Die Neueinführung der Bestimmung des § 125 in die A.O. hat der Reichsfinanzminister (R.F.M.) in der Begründung zu den Gesetzentwürfen über die Steuervereinfachung[11]) folgendermaßen begründet:

„Wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, ob ein Steuerbetrag, den der Steuerpflichtige nach dem Steuerbescheid unstreitig zu zahlen hat, entrichtet worden ist, so steht dem Steuerpflichtigen, wenn er diese Meinungsverschiedenheit im ordentlichen Rechtsmittelverfahren (also in letzter Instanz vor dem Reichsfinanzhof) zum Austrag bringen will, nach dem jetzigen Recht folgender Weg offen: der Steuerpflichtige zahlt den Betrag, hinsichtlich dessen zwischen ihm und dem Finanzamt die Meinungsverschiedenheit besteht, zunächst ein und verlangt alsdann mit der Begründung, daß es sich um eine Doppelzahlung gehandelt habe, auf Grund des § 129 Abs. 1 A.O. den gezahlten Betrag zurück. Daß in einem solchen Falle der Steuerpflichtige, um die Möglichkeit zur Anrufung des Reichsfinanzhofs zu haben, zunächst zahlen solle, ist keine ansprechende Regelung; die rechtssuchende Bevölkerung kann, wie der Reichsfinanzhof in einer Entscheidung vom 15. März 1928 (R.F.H. Bd. 23 S. 195/196) ausgesprochen hat, es nicht verstehen, warum der Rechtsschutz erst einsetzen soll, wenn gezahlt worden ist. Art. 1 Nr. 26 des vorliegenden Entwurfs schlägt daher vor, in die Reichsabgabenordnung eine Vorschrift des Inhalts einzufügen, daß bei Mei-

11) Begründung S. 40.

nungsverschiedenheiten darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist, das Finanzamt dem Steuerpflichtigen auf Antrag einen schriftlichen Bescheid zu erteilen hat."

Diese Ausführungen lassen die Frage aufwerfen, welche Bedeutung das Erlöschen einer Steuerschuld nach den vor dem Inkrafttreten des § 125 geltenden Bestimmungen der A.O. für das Besteuerungsverfahren im einzelnen hatte, und mit welchen Rechtsmitteln der Steuerpflichtige seinen Einwand, die Steuerschuld sei erloschen, zur Geltung bringen konnte. Die Untersuchung dieser Frage ist notwendig, um die Auslegung und die Erläuterung des § 125 zu erleichtern, und um die Bedeutung der neuen Bestimmung in vollem Umfange erfassen zu können. Vorweg sei bemerkt, daß der frühere Rechtszustand im wesentlichen neben den durch die Neueinführung des § 125 gegebenen Möglichkeiten auch heute noch besteht. Die nachfolgende Darstellung geht daher von der A.O. in der jetzt geltenden Fassung vom 22. Mai 1931 aus. Wo Aenderungen gegenüber dem früheren Rechtszustand eingetreten sind, oder wo es zweifelhaft ist, ob der frühere Rechtszustand noch besteht, ist der letztere dargestellt. Den Ausbau, den der früher gegebene Rechtsschutz durch die Rechtsprechung des R.F.H. durch Anerkennung der unten[12]) eingehend erörterten Feststellungsklage erfahren hatte, läßt die Darstellung, ausgehend von dem Wortlaut der A.O., zunächst außer Betracht.

I. Das Erlöschen einer Steuerschuld und ihre Festsetzung.

1. Man teilt die Steuern u. a. ein in Festsetzungssteuern, die gemäß den Bestimmungen der §§ 210 ff. A.O. festzusetzen sind, und in selbsttätig zu entrichtende Steuern. Zu den letzteren gehören die selbsttätig durch Verwendung von Steuerzeichen, wie z. B. die Wechselsteuer — § 17 W.St.G. —, sowie die im Wege des Abrechnungsverfahrens oder des Steuerabzugs zu entrichtenden Steuern. Die Festsetzungssteuern müssen in der Regel festgesetzt werden, die selbsttätig zu entrichtenden Steuern dagegen nicht. Letztere können aber ebenfalls festgesetzt werden, namentlich wenn im Nachprüfungsverfahren festgestellt wird, daß die Steuer nicht entrichtet ist[13]).

Die Festsetzung einer Steuerschuld erfolgt durch einen Steuerbescheid. § 210 Abs. 1 A.O. Der Steuerbescheid muß bei den sogen. Veranlagungssteuern, wie z. B. bei der Enkommensteuer und bei der Umsatzsteuer, schriftlich erteilt werden und den Erfordernissen des § 211 A.O. entsprechen. Die Festsetzung der übrigen Steuern kann formlos erfolgen. Bei ihnen gilt als Steuerbe-

12) s. unten S. 15 ff.
13) vergl. Bühler, Lehrb. I § 2 D. S. 23 ff.

scheid jede Willenskundgebung eines Finanzamts oder einer Hilfsstelle des Finanzamts, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird. § 212 A.O.

Von der Festsetzung eines Steueranspruchs ist seine Entstehung nicht abhängig. Eine Steuerschuld entsteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft. Die A.O. bestimmt in § 99 Abs. 1 ausdrücklich, daß der Umstand, daß es zur Feststellung der Steuerschuld noch der Festsetzung des Betrages bedarf, die Entstehung nicht hinausschiebt. Damit wollte der Gesetzgeber festlegen, daß die Festsetzung der Steuerschuld kein Merkmal des Entstehungstatbestandes sei[14]). Eine Kapitalverkehrsteuerschuld entsteht nach § 9 Kap. V. St.G. u. a. bereits mit dem Fälligwerden der Zahlungen und Leistungen.

2. Weil eine Steuerschuld bereits vor ihrer Festsetzung entstehen kann, kann sie auch bereits vor der Festsetzung erlöschen, z. B. durch Zahlung[15]), Aufrechnung, Erlaß oder Verjährung. Ein vor der Festsetzung erfolgtes Erlöschen hindert die Festsetzung aber nicht[16]). Gegenstand der Festsetzung ist die Steuerschuld ihrer Entstehung nach. Nach § 211 A.O. müssen schriftlich zu erteilende Steuerbescheide die Höhe der Steuer enthalten, d. h. die Höhe, in der die Steuerschuld entstanden ist. Die Festsetzung ist eine Verfügung im Sinne von § 91 A.O. Sie ist das Kernstück des Steuerbescheids. Ein Steuerbescheid pflegt außer der Festsetzung der Steuer eine Zahlungsaufforderung im Sinne von § 326 Abs. 4 A.O. zu enthalten[17]). Für schriftlich zu erteilende Steuerbescheide ist dies durch § 211 Abs. 2 Zif. 3 A.O. vorgeschrieben. Die Zahlungsaufforderung darf nur auf den Betrag gerichtet sein, in dessen Höhe die Steuerschuld noch nicht erloschen ist. Becker[18]) sagt daher mit Recht, ob eine Steuer bezahlt sei, sei im Veranlagungsverfahren zu prüfen; dies folge schon aus § 211 Abs. 2 Zif. 3 A.O.

Die Festsetzung einer Steuerschuld hat also grundsätzlich ohne Rücksicht darauf, ob die Schuld bereits erloschen ist, zu erfolgen. Steuern, für welche die Festsetzung obligatorisch ist, müssen,. auch wenn sie bereits erloschen sind, festgesetzt werden[19]). Dementsprechend bestimmt § 33 Abs. 2 Beitr.O., der Steueranspruch sei auch festzusetzen, wenn der Vollstreckungsschuldner die Aufrech-

14) Vergl. Becker, Kom. § 81 Bem. 1 S. 267.
15) Vergl. § 34 der Amtskassenordnung der RAV.
16) Vergl. Bühler, Lehrb. § 30, S. 216.
17) Vergl. Beitr.O. § 9.
18) s. Becker, Kom. § 102, Bem. 2 S. 234.
19) Der R.F.H. sagt allerdings in seinem Urteil vom 12. 10. 1926 St.W. 1926 Sp. 2099, wenn eine Steuer sogleich zu erstatten sei, habe die Festsetzung zu unterbleiben. Der R.F.H. will damit aber wohl nur sagen, daß die Steuer in diesem Falle nicht erhoben oder beigetrieben werden dürfe.

nung bereits vor der Fälligkeit der Schuld erklärt habe. Steuern, für welche die Festsetzung fakultativ ist, dürfen auch nach ihrem Erlöschen festgesetzt werden. In der Regel wird dies aber nicht geschehen. Steuerbescheide, die diese Steuern betreffen, enthalten, wenn die Steuerschuld teilweise erloschen ist, vielfach nur eine auf den noch nicht erloschenen Teil der Schuld gerichtete Zahlungsaufforderung. In diesen Fällen wird die Steuer in Höhe des in der Zahlungsaufforderung angegebenen Betrages festgesetzt. Es liegt darin eine Teilfestsetzung.

Der Satz, daß auch eine erloschene Steuerschuld noch festgesetzt werden darf bezw. muß, gilt ausnahmsweise nicht für den Fall, daß das Erlöschen durch Verjährung erfolgt ist. Nach § 223 A.O. dürfen Steuern nicht mehr nachgefordert werden, wenn sie verjährt sind, d. h. daß sie auch nicht mehr veranlagt und festgesetzt werden dürfen[20]). Eine Sonderstellung bezgl. der Festsetzung nimmt auch der Erlaß als Erlöschensgrund ein. Ein Erlaß kann mittelbar dadurch gewährt werden, daß die Bemessungsgrundlagen der Steuer, z. B. das Einkommen oder der Umsatz, niedriger festgesetzt werden, als sie nach dem Gesetz festgesetzt werden müßten[21]). Die an sich entstandene Steuerschuld wird dann, soweit der Erlaß reicht, nicht festgesetzt. Ein Erlaß kann auch in anderer Form, etwa durch ausdrückliche Erklärung, vor der Festsetzung erfolgen. Auch in diesen Fällen dürfte es zulässig sein, von einer Festsetzung, soweit die Schuld erloschen ist, Abstand zu nehmen.

Der Zweck der Festsetzung ist, wenn der Steueranspruch bereits erloschen ist, freilich zum Teil ein anderer, als wenn der Anspruch noch besteht. Die Festsetzung hat normalerweise den Zweck, klarzustellen, daß und in welcher Höhe ein Steueranspruch entstanden ist und ferner namentlich den, einen Titel zu schaffen, auf Grund dessen die Steuer von dem Steuerschuldner eingezogen werden kann. Im Falle der Festsetzung trotz vorherigen Erlöschens der Steuerschuld entfällt der letztere Zweck. Die Festsetzung dient dann aber noch anderen Zwecken, z. B. im Falle des Erlöschens durch Zahlung oder Aufrechnung der Feststellung, ob zu wenig oder zu viel gezahlt ist bezw. ob mit einem zu hohen oder zu niedrigen Gegenanspruch aufgerechnet ist. Auch andere rein verwaltungstechnische Zwecke spielen eine Rolle.

II. Das Erlöschen einer Steuerschuld und das Rechtsmittelverfahren gegen ihre Festsetzung.

Die Verfügung, durch die eine Steuer festgesetzt ist, d. h. den Steuerbescheid, kann der Steuerpflichtige mit Rechtsmitteln anfech-

20) Vergl. Becker, Kom. § 125 Bem. 1 S. 366.

21) Vergl. R.F.H. Urteil vom 19. Dez. 1925, E. Bd. 19 S. 120 ff.; Urteil vom 15. 2. 1931, St.W. 1931 II Nr. 265; Becker, Kom. § 108 Bem. 3 S. 348.

ten. In der Regel sind die ordentlichen Rechtsmittel gegeben, nämlich das Berufungsverfahren oder das Anfechtungsverfahren, in denen in letzter Instanz der Reichsfinanzhof entscheidet. §§ 228 bis 230 A.O. In einigen Fällen ist aber auch lediglich die Beschwerde im Verwaltungswege gegeben, z. B. gegen Steuerbescheide über Vorauszahlungen. § 237 A.O. Welche Bedeutung kommt nun einem Erlöschen der Steuerschuld in dem Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid zu?

1. Im Berufungsverfahren und im Anfechtungsverfahren ist, wie der R.F.H. in ständiger Rechtsprechung annimmt, nur darüber zu entscheiden, ob die Steuer dem Gesetze gemäß festgesetzt ist. In einem Urteil vom 12. Mai 1923[22]) hat der R.F.H. z. B. ausgeführt:

„In diesem Verfahren (Berufungsverfahren) ist nur darüber zu entscheiden, ob die Steuer dem Gesetze gemäß festgesetzt ist; der Einwand, daß die Steuer schon gezahlt sei, oder daß, was der Zahlung gleichkommt, eine aufrechnungsfähige Gegenforderung bestehe, berührt aber die Frage der Rechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung nicht; er kann daher von dem Beschwerdeführer nicht im gegenwärtigen Verfahren, sondern nur im Vollstreckungsverfahren erhoben werden, gegebenenfalls steht dem Beschwerdeführer ein Erstattungsanspruch nach § 129 A.O. zu“[23]).

Eine Steuerschuld darf stets fetsegesetzt werden, wenn eine solche entstanden ist, es sei denn, daß sie bereits vor der Festsetzung verjährt war[24]). Im ordentlichen Rechtsmittelverfahren ist daher in der Regel nur darüber zu entscheiden, ob eine Steuerschuld in der in dem angefochtenen Bescheid festgesetzten Höhe entstanden ist. Ob die Schuld bereits erloschen ist, ist nicht zu prüfen. Dies gilt sowohl für ein vor der Festsetzung, wie für ein nach der Festsetzung etwa während des Rechtsmittelverfahrens erfolgtes Erlöschen. Die ordentlichen Rechtsmittel richten sich nur gegen die in dem Steuerbescheid enthaltene Festsetzungsverfügung, nicht aber gegen die mit der Festsetzungsverfügung in der Regel verbundene Zahlungsaufforderung. Die letztere ist, wenigstens soweit ihre Anfechtung durch Rechtsmittel in Frage kommt, als selbständige Verfügung zu betrachten[25]). Eine vor der Festsetzung der Steuerschuld eingetretene Verjährung ist in dem Rechtsmittelverfahren zu beachten,

---

22) E. Bd. 12 S. 183.
23) s. ferner R.F.H. Urteil vom 26. 11. 1920, E. Bd. 4 S. 55/58:
Urteil vom 1. 3. 22. E. Bd. 9 S. 55;
Urteil vom 21. 3. 24, E. Bd. 14 S. 1;
Urteil vom 9. 10. 1925, E. Bd. 17 S. 209/212;
Urteil vom 15. 3. 28, E. Bd. 23 S. 191, 195;
Urteil vom 26. 4. 30, E. Bd. 26 S. 309/311;
Urteil vom 1. 3. 1933, E. Bd. 32 S. 344;
24) s. oben S. 10.
25) S. Kloß, St.W. 1925 Sp. 230.

weil die Verjährung der Festsetzung entgegensteht[26]). Eine nach der Festsetzung während des Rechtsmittelverfahrens eingetretene Verjährung ist dagegen für das Rechtsmittelverfahren ohne Bedeutung[27]). Eine Verjährung während des Rechtsmittelverfahrens ist denkbar, wenn z. B. die Steuerschuld während eines länger dauernden Rechtsmittelverfahrens niedergeschlagen wird, und das Finanzamt keine zur Unterbrechung der Verjährung geeignete Handlung vornimmt. Praktisch dürfte sie aber kaum vorkommen.

Ist bei der Festsetzung der Steuerschuld ein Erlaß durch mildere Festsetzung der Besteuerungsgrundlagen gewährt worden, oder ist die Steuerschuld mit Rücksicht auf einen in sonstiger Weise gewährten Erlaß teilweise nicht festgesetzt worden[28]), so müßte die Rechtsmittelbehörde bei strenger Befolgung des Grundsatzes, daß sie zu entscheiden hat, ob die Steuer dem Gesetze gemäß festgesetzt ist, die Festsetzung, soweit sie mit Rücksicht auf den Erlaß unterblieben ist, nachholen. Dies wäre aber praktisch zwecklos, weil eine Erhebung der Steuer nicht in Frage kommen kann. Aus diesem Grunde hat der R.F.H. in den oben[29]) angeführten Entscheidungen zutreffend angenommen, daß die Nachholung der Festsetzung seitens der Rechtsmittelbehörde unterbleiben dürfe[30]). Wenn unstreitig vor der Festsetzung bereits Erlaß erfolgt ist, der aber bei der Fetsetzung nicht berücksichtigt ist, oder wenn nach der Fetsetzung ein Erlaß erklärt ist, darf die Rechtsmittelbehörde die Durchführung des Rechtsmittelverfahrens gegen die Festsetzung als zwecklos ablehnen[31]).

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu der Frage, ob ein Erlöschen der Steuerschuld im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid berücksichtigt werden darf, wurde u. a. gebilligt von Becker[32]), ebenso von Ott[33]), während Bühler[34]) sich für eine Berücksichtigung des Erlöschens der Steuerschuld im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzung u. a. mit folgenden Worten ausspricht:

„Hier dürfte aber der R.F.H. doch einigermaßen in einen Fehler verfallen sein, den er sonst glücklich vermeidet, nämlich den eines gewissen Formalismus. Der Satz, daß die Zahlung einer

---

26) R.F.H. Urteil vom 28. 9. 1928, St.W. 1929 Nr. 1.
27) s. Mrozek, Kom. § 125 S. 242.
28) s. oben S. 8.
29) s. oben S. 8 Anm. 21.
30) s. auch Becker, Kom. § 108 Bem. 3 a S. 349; Ergänzung S. 86.
31) Vergl. Becker a. a. O. und die R.F.H. Urteile vom 9. 1. 1924 St.W. 1924 Nr. 19 — und vom 11. 4. 1924 — St.W. 1924 Nr. 202.
32) Kom. § 217 Bem. 2 S. 678, § 103 S. 339, § 102 Bem. 2 S. 334, s. aber St.W. 1928 I Sp. 683.
33) St.W. 1930, I Sp. 101.
34) Lehrb. § 44 S. 290; s. ferner § 30 S. 216/218, § 73 S. 413.

Steuer mit dem Bestehen des Steueranspruchs nichts zu tun habe, kann doch wirklich nicht einleuchten, höchstens kann man sagen, daß sie mit der Veranlagung der Steuer nichts zu tun hat, daß das eigentliche Festsetzungsverfahren vor dem Finanzamt im allgemeinen ohne Rücksicht auf eine erfolgende Zahlung bis zum Steuerbescheid durchgeführt werden muß. Aber es besteht wohl kein Hindernis, im Rechtsmittelverfahren, bei der Beurteilung des Steueranspruchs Erlöschensgründe zu berücksichtigen."

Bühler räumt in diesen Ausführungen ein, daß das Festsetzungsverfahren ohne Rücksicht auf eine erfolgte Zahlung durchgeführt werden muß, d. h. daß durch den Steuerbescheid eine feststellende Entscheidung über die Entstehung des Steueranspruchs getroffen wird. Durch eine Rechtsmittelentscheidung wird sachlich stets nur über die Richtigkeit oder Unrichtigkeit der angefochtenen Entscheidung entschieden, durch die über einen Steuerbescheid ergehende Entscheidung also darüber, ob der Steueranspruch in der festgesetzten Höhe entstanden ist. Wenn in dem Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid auch über den Einwand der erfolgten Zahlung entschieden werden soll, so muß man annehmen, daß das ordentliche Rechtsmittelverfahren auch gegen die in dem Steuerbescheid enthaltene Zahlungsaufforderung zulässig ist. Eine solche Auslegung des Gesetzes — § 228 — ist aber nicht möglich. Die Zahlungsaufforderung ist kein notwendiger und wesentlicher Teil des Steuerbescheids. Gegen eine außerhalb des Steuerbescheids ergehende Zahlungsaufforderung ist auch nur die Beschwerde gegeben. Der Standpunkt des R.F.H. entbehrte daher nicht eines sachlichen Grundes, solange er daran festhielt, daß über den Einwand des Erlöschens der Steuerschuld eine ordentliche Rechtsmittelentscheidung erst im Erstattungsverfahren herbeigeführt werden könne. Nachdem er die letztere Ansicht durch Anerkennung der unten[35]) näher erörterten Feststellungsklage aufgegeben hatte, und die Feststellungsklage durch Einführung des Abrechnungsbescheids vom Gesetzgeber ausdrücklich anerkannt ist, wird das Festhalten an dem Standpunkt, daß im Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid nicht zugleich über den Einwand des Erlöschens entschieden werden könne, in manchen Fällen reichlich formalistisch. Dem scheint sich der R.F.H. nicht verschließen zu wollen. In seinem jüngst ergangenen Urteil vom 1. 3. 1933[36]) hat er es bereits mit Recht für zulässig erklärt, in einem Falle, in dem der ordentliche Rechtsmittelweg gegen einen Steuerbescheid beschritten sei, auch über die Anrechnung der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge zu entscheiden, mit der Begründung, der Steuerpflichtige habe nach

---

36) E. Bd. 32 S. 344.

der Rechtsprechung des R.F.H. einen im Berufungsverfahren verfolgbaren Anspruch auf die Feststellung, daß er nicht zu zahlen brauche, und es sei ein unbilliger Formalismus, wenn über diesen Anspruch in einem besonderen Verfahren entschieden werden solle. Die weitere Entwicklung der Rechtssprechung des R.F.H. bleibt abzuwarten.

2. Für das Beschwerdeverfahren gegen eine Steuerfestsetzung dürfte grundsätzlich das gleiche gelten wie für die ordentlichen Rechtsmittelverfahren. Dies auszusprechen hatte der R.F.H. wohl noch keine Gelegenheit, weil er nur über Rechtsbeschwerden entscheidet. Mit der Beschwerde kann eine Aenderung der in einem Steuerbescheid enthaltenen Festsetzung grundsätzlich mit der Begründung, die Steuerschuld sei bereits erloschen, nicht verlangt werden. Praktische Bedeutung hat dies aber kaum, da, wie unten[37]) näher erörtert ist, auch gegen die in dem Bescheid in der Regel enthaltene Zahlungsaufforderung die Beschwerde nach § 237 A.O. gegeben ist. Eine gegen einen Steuerbescheid mit der Begründung, die Zahlungspflicht sei erloschen, eingelegte Beschwerde ist als Beschwerde gegen die in dem Bescheid enthaltene Zahlungsaufforderung zu behandeln.

3. Was für den Einwand des Erlöschens der Steuerschuld im Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzung gilt, muß in gleicher Weise für den Einwand gelten, der Steuerpflichtige habe einen Anspruch darauf, daß das Finanzamt die Steuerschuld zum Erlöschen bringe[38]) z. B. durch Anrechnung von Vorauszahlungen oder durch Erlaß. Dies sei im Interesse der späteren Untersuchungen hier hervorgehoben.

III. Das Erlöschen einer Steuerschuld und ihre Hebung und Beitreibung.

Das Erlöschen einer Steuerschuld hat hauptsächlich Bedeutung für das Hebungs- und Beitreibungsverfahren. Eine Steuerschuld, die bereits erloschen ist, darf nicht mehr gehoben und beigetrieben werden. Wurde das Hebungs- und Beitreibungsverfahren trotz Erlöschens der Steuerschuld angeordnet, so konnte der Steuerpflichtige früher aber nur durch eine Beschwerde gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen eine Entscheidung im Verwaltungswege über das Erlöschen der Steuerschuld herbeiführen. Eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren konnte er vor der Zahlung oder Beitreibung nicht erlangen.

1. Als Verfügung im Hebungsverfahren, die der Steuerpflichtige mit der Beschwerde anfechten kann, kommen hauptsächlich die

37) s. unten S. 14.
38) s. aber R.F.H. Art. vom 1.3.33 E. Bd. 32 S. 344.

Zahlungsaufforderung und die Mahnung in Betracht. Die Zahlungsaufforderung pflegt, wie oben bereits ausgeführt ist[39]), in der Regel mit der Festsetzungsverfügung verbunden zu sein. Sie ist eine notwendige Voraussetzung der Beitreibung. § 326 Abs. 4 A.O. Die Mahnung soll nach § 341 A.O. in der Regel vor der Vollstrekkung erfolgen. Eine notwendige Voraussetzung der Beitreibung ist sie im Gegensatz zur Zahlungsaufforderung nicht. Zahlungsaufforderung und Mahnung sind Verfügungen im Sinne von § 91 A.O.[40]). Sie sind daher nach § 237 A.O. mit der Beschwerde anfechtbar.

In diesem Zusammenhang ist auch die Verfügung zu erwähnen, durch welche eine von dem Steuerpflichtigen erklärte Aufrechnung als unzulässig abgelehnt wird. § 33 Abs. 5 Beitr.O. Ebenso sind namentlich im Interesse späterer Erörterungen die Verfügungen zu erwähnen, durch welche das Finanzamt die Herbeiführung des Erlöschens der Steuerschuld ablehnt, insbesondere die Verfügungen, durch welche eine Anrechnung oder ein Erlaß abgelehnt wird, ferner die Verfügungen, durch welche ein bereits ausgesprochener Erlaß oder eine verfügte Anrechnung zurückgenommen werden. Gegen alle diese Verfügungen war früher nur die Beschwerde nach § 237 A.O. gegeben.

2. Als Verfügungen im Beitreibungsverfahren, gegen die der Steuerpflichtige Beschwerde mit der Begründung, die Zahlungsverpflichtung sei erloschen, einlegen kann, kommen insbesondere die Anordnung der Beitreibung und die Ablehnung ihrer Aufhebung in Betracht. Die einzelnen Akte der Beitreibung sind Verfügungen im Sinne von §§ 91, 237 A.O.[41]). Es ist allerdings zweifelhaft, ob der Einwand, die Steuerschuld sei bereits erloschen, im Beitreibungsverfahren überhaupt erhoben werden kann. Nach § 327 Abs. 2 A.O. ist vorläufig zu leisten und der Anspruch auf Erstattung nach § 152 A.O. zu verfolgen wenn geltend gemacht wird, daß die Steuerschuld bereits erloschen sei. Becker sagt aber mit Recht[42]):

„Es wäre widersinnig, wenn man bei offenbar unzulässiger Vollstreckung, z. B. — der Vollstreckungsschuldner hat die Empfangsbescheinigung der Kasse über die Zahlung in Händen — dem Vollstreckungsschuldner die Beschwerde versagen und ihn auf den Weg — des Erstattungsanspruchs verweisen wollte. Dem steht entgegen, daß das Finanzamt in solchen Fällen . . . . . von amtswegen die Vollstreckung einstellen muß und auch das Landesfinanzamt als Aufsichtsbehörde hierfür sorgen müßte. M. E. ist daher auch die Beschwerde grundsätzlich zulässig, aber aus

39) s. oben S. 7.
40) Vergl. Bühler, Lehrb. I § 51 II S. 327.
41) s. Bühler Lehrb. § 89 IX S. 478.
42) Kom. § 300 Bem. 3 S. 866.

§ 300 ergibt sich, daß die Beschwerdebehörden (Finanzamt und Landesfinanzamt) nach billigem Ermessen in Fällen, die nicht ohne weiteres klarliegen, eine sachliche Prüfung ablehnen und den Beschwerdeführer auf die ordentlichen Rechtsmittel oder auf den Erstattungsanspruch verweisen können; denn § 300 will die schnelle Erledigung der Beitreibung sichern."

3. Durch die Einlegung von Beschwerden gegen Verfügungen im Hebungs- und Beitreibungsverfahren wird das Finanzamt nicht gehindert, die Steuerschuld vor der Entscheidung des Landesfinanzamts über die Beschwerde gleichwohl zu erheben und beizutreiben. Nach § 251 A.O. wird die Wirksamkeit einer Verfügung durch Einlegung eines Rechtsmittels nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten. Die Behörde, die die Verfügung erlassen hat, k a n n lediglich die Vollziehung aussetzen. Wenn das Finanzamt entgegen der Ansicht des Steuerpflichtigen der Meinung ist, die Steuerschuld bestehe noch, so wird es von seiner Befugnis, die Vollziehung auszusetzen, keinen Gebrauch machen. Aus diesem Grunde bietet die Möglichkeit der Beschwerde nur einen unvollkommenen Rechtsschutz.

Wenn das Finanzamt der Beschwerde gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen auf Grund von § 304 A.O. durch Zurücknahme der Verfügung abgeholfen hat, so kann es die Verfügung trotzdem jederzeit wiederholen, wenn es zu der Auffassung kommt, die Steuerschuld bestehe noch. Wird die Verfügung durch die Beschwerdeentscheidung des Landesfinanzamts aufgehoben, so ist das Finanzamt an diese Entscheidung seiner vorgesetzten Behörde gebunden. § 46 Ab. 2 A.O. Das Landesfinanzamt kann die Beschwerdeentscheidung auf Vorstellungen des Finanzamts hin nach § 93 A.O. aber jederzeit zurücknehmen. Auch aus diesen Gründen ist der durch die Beschwerde gegebene Rechtsschutz ungenügend.

IV. Das Erlöschen einer Steuerschuld und das Erstattungsverfahren.

Wenn eine bereits erloschene Steuerschuld beigetrieben oder zur Abwendung der Beitreibung bezahlt wird, so hat der Steuerpflichtige einen Erstattungsanspruch. Nach § 152 A.O. ist eine Steuer zu erstatten, wenn sie zu Unrecht beigetrieben ist. Dasselbe gilt, wenn sie zur Abwendung einer ungerechtfertigten Beitreibung bezahlt wird[43]). Erst im Falle der Ablehnung dieses Erstattungsanspruchs konnte der Steuerpflichtige früher eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren darüber, ob die Steuerschuld vor der Beitreibung bereits erloschen war, herbeiführen. Gegen Bescheide, durch die das Finanzamt die Erstattung ablehnte, waren

43) Vergl. Becker, Kom. § 129 Bem. 4 S. 384.

früher nach § 223 A.O. alte F. und sind jetzt nach § 235 A.O. Zif. 4 die ordentlichen Rechtsmittel gegeben.

V. Die Feststellungsklage.

Der geschilderte frühere Rechtszustand war unbefriedigend. Das fiskalische Interesse war gegenüber dem Rechtsschutzinteresse des Steuerpflichtigen zu sehr in den Vordergrund geschoben. Daß der Steuerpflichtige erst zahlen mußte, ehe er auf dem Wege über dem Erstattungsanspruch eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über das Erlöschen der Steuerschuld erlangen konnte, wurde, wie in der oben [44]) wiedergegebenen Begründung des § 125 mit Recht gesagt ist, allgemein als unbillig empfunden. Dies galt in gleicher Weise für alle sonstigen Fälle, in denen im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch begründet ist. Der R.F.H. half daher diesem Zustand durch Weiterentwicklung des Rechts im Wege der Rechtsprechung im Anschluß an einen Vorschlag Beckers ab. Er stellte, ausgehend von dem Grundgedanken, daß das Gesetz ausreichenden Rechtsschutz gewähren will[45]), den Grundsatz auf, daß der Steuerpflichtige einen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren verfolgbaren Anspruch auf die Feststellung habe, daß er nicht zu zahlen brauche, wenn im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch begründet sei. Diese Rechtsprechung und ihre Auswirkungen bedürfen einer eingehenden Darstellung, um die Bestimmung des § 125 verständlicher zu machen.

a) Die Rechtsprechung des R.F.H. zur Feststellungsklage.

1. Den Anstoß zu dieser Rechtsprechung gab ein Urteil des Reichsfinanzhofs vom 13. 3. 1925[46]). In diesem Urteil hatte der R.F.H. es für unzulässig erklärt, wegen der Uebereignung eines Grundstücks insoweit Grunderwerbssteuer zu erheben, als dieselbe bereits rechtskräftig als Schenkung versteuert sei. Gestützt hatte der R.F.H. diese Entscheidung auf § 8 Nr. 1 Gr.E.St.G., wonach die Grunderwerbssteuer nicht erhoben wird beim Erwerb auf Grund einer Schenkung unter Lebenden im Sinne des Erb.St.G. Bei Besprechung dieses Urteils führte Becker[47]) aus, ein Bescheid, der mit einem früheren Bescheid unvereinbar sei, könne lediglich dieser Unvereinbarkeit wegen nur dann unzulässig sein, wenn er gegenüber dem alten Bescheid eine unzulässige Neuveranlagung im Sinne von § 212 A.O. darstelle. Es sei aber keine Neuveranlagung, wenn derselbe wirtschaftliche Vorgang durch verschiedene einander

44) S. oben S. 5/6.
45) Vergl. Becker, Kom. § 4 Bem. 20, S. 75.
46) St.W. 1925 Nr. 350.
47) St.W. 1925 Sp. 1161.

ausschließende Steuerfestsetzungen getroffen werde, von denen eine zu Unrecht ergangen sei. Der erste Bescheid dürfe aber auch nicht schlechthin bindend sein. Die gegebene Auffassung sei die, daß das Reich nur das erhalten oder behalten könne, was es auf Grund der neuerdings von seinen Behörden vertretenen Auffassung, falls diese richtig sei, im Ganzen mehr beanspruchen könne. Dies könne dadurch erreicht werden, daß beim Vorliegen einander widersprechender Bescheide ein Anspruch auf Erstattung des zuviel Begehrten gewährt werde. Aber ohne weiteres könne ein solcher Anspruch aus dem geltenden Recht nicht abgeleitet werden. Einen Anhalt könne aber § 128 A.O. bieten. Becker fährt dann wörtlich fort:

„Aber selbst bei dieser Auslegung könnte noch eingewandt werden, daß Hilfe erst gewährt werde, nachdem gezahlt sei. Das wäre nicht ganz zutreffend. Denn wenn § 128 überhaupt anwendbar ist, darf bei Erlassung eines neuen Bescheids nur der übersteigende Teil eingezogen werden. Aber auch hier könnte man weitergehen und zwar allgemein für alle Erstattungsansprüche. Früher waren Erstattungsansprüche selten. Jetzt sind sie häufig. Das könnte rechtfertigen, überall da, wo ein Erstattungsanspruch begründet wäre, solange noch nicht gezahlt ist, einen Anspruch auf Feststellung zu geben, daß nicht gezahlt zu werden braucht. — Ob man durch die Rechtsprechung in beiden Richtungen — Ausdehnung des § 128 und Zulassung von Feststellungsansprüchen — das Recht der A.O. ausgestalten will, ist weniger eine Frage der Einsicht als des Entschlusse."

Der R.F.H. führte sodann in einem Urteil vom 12. 10. 1926[45]), das eine Kapitalverkehrsteuersache betrifft, dem Sinne nach aus, es sei rechtsirrtümlich, eine Steuerforderung für berechtigt zu erklären, wenn der Tatbestand einer Vorschrift erfüllt sei, wonach im Falle der Zahlung die Steuer zurückzuerstatten sei. Eine Steuer, die zurückzuerstatten sei, dürfe überhaupt nicht erst gefordert werden. In seinem Urteil vom 15. 3. 1928 — E. Bd. 23 S. 191 ff. — folgte der R.F.H. schließlich dem Vorschlag von Becker völlig. In der in diesem Urteil entschiedenen Sache handelte es sich darum, ob einbehaltene Kapitalertragsteuer nach § 102 Abs. 1 Eink.St.G. auf die Verbrauchsteuerschuld anzurechnen sei. Das Finanzamt hatte die Anrechnung durch Bescheid abgelehnt. Der R.F.H. bejaht die Frage und führt weiter aus:

Der Einwand, daß die Kapitalertragssteuer anzurechnen sei, könne zwar nicht im Streite über die Festsetzung der anderen Steuer geltend gemacht werden. Der Steuerpflichtige sei aber in anderer Weise dadurch geschützt, daß er unter den Voraussetzungen von §§ 128, 129, 130 A.O. die Erstattung etwa zu Unrecht doppelt gezahlter oder beigetriebener Steuern verlangen und im Berufungsverfahren

durchsetzen könne. Nach § 129 A.O. könne, wer eine Steuer doppelt gezahlt habe, Erstattung des zu Unrecht gezahlten Betrages verlangen. Einer doppelten Zahlung ähnlich liege im Ergebnis auch der Fall, daß ein Betrag gezahlt worden sei, der auf die in dem Bescheid festgestellte Steuerschuld anzurechnen wäre, aber nicht angerechnet worden sei. Erstattet werden könne unter dem Gesichtspunkt einer Doppelzahlung aber nur dann, wenn die Einkommensteuer nach dem Verbrauch einschließlich des anzurechnenden Betrages der Kapitalertragsteuer bezahlt worden sei. Wenn der Steuerpflichtige in einem solchen Falle zunächst gegen die Zahlungsaufforderung als Hebungsmaßnahme nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt haben solle, so würde man ihn eines ausreichenden Rechtsschutzes berauben. — Der R.F.H.[48]) fährt dann wörtlich fort:

„Auch wenn die Einkommensteuer nach dem Verbrauch nur in Höhe von 3630 RM. minus 942 RM. (Betrag der Kapitalertragsteuer) gezahlt worden wäre, so würde sich daraus nicht die Unzulässigkeit des Berufungsverfahrens ergeben. Man kann in einem solchen Falle dem Steuerpflichtigen nicht entgegenhalten, zahle erst, dann kannst Du die Erstattung im Rechtsmittelverfahren durchsetzen, solange Du nicht gezahlt hast, bedeutet die Aufforderung zur Zahlung nur eine Hebungsmaßnahme, gegenüber der Dir lediglich die Beschwerde an das Landesfinanzamt zusteht. Das würde von der rechtsuchenden Bevölkerung nicht verstanden werden. Zu einer einfachen, klaren und befriedigenden Lösung kommt man nur, wenn man die §§ 128 und 129 entsprechend dem darin zu verwirklichenden Rechtsgedanken über ihren Wortlaut hinaus weit auslegt und **überall da, wo im Falle der erfolgten Zahlung einer geforderten Steuer ein Erstattungsanspruch begründet wäre, solange noch nicht gezahlt ist, einen im Berufungsverfahren verfolgbaren Anspruch auf die Feststellung gibt, daß nicht gezahlt zu werden braucht.**“

An der in dem letzteren Urteil ausgesprochenen Ansicht hielt der R.F.H. in seinem Urteil vom 21. 3. 1930[49]) fest. Bei diesem Urteil handelte es sich darum, ob dem Steuerpflichtigen Lohnsteuer einbehalten sei, und ob diese, obwohl nicht abgeführt, auf die veranlagte Einkommensteuer anzurechnen sei, und wie er seinen Anspruch auf Anrechnung gegebenenfalls durchsetzen könne. Der Steuerpflichtige hatte zunächst gegen einen Veranlagungsbescheid Einspruch eingelegt mit der Begründung, daß der Arbeitgeber wegen der Lohnsteuer in Anspruch zu nehmen sei und daß ein entsprechender Lohnsteuerbetrag auf seine veranlagte Einkommen-

48) St.W. 1926 Nr. 575 Sp. 2004 und Nr. 645 Sp. 2099.
49) St.W. 1930 Nr. 506 Sp. 769.

steuer anzurechnen sei. Der Einspruch wurde zurückgewiesen. Das Finanzgericht ging davon aus, daß die festgesetzte Steuer nicht streitig sei, und daß der Antrag auf Anrechnung der Steuer außerhalb des eigentlichen Veranlagungsverfahrens vom Finanzamt durch formlosen Bescheid hätte erledigt werden müssen. Unter Hinweis auf das auch gegen solche Bescheide gegebene Berufungsverfahren hob das Finanzgericht die Einspruchsentscheidung auf und wies den Anrechnungsantrag zurück. Wörtlich heißt es in der Entscheidung des R.F.H.:

„Zur Verwirklichung seines Anrechnungsanspruchs hat der Beschwerdeführer eine Feststellungsklage im Berufungsverfahren, das er in Höhe des ihm anzurechnenden Steuerabzugs die auf ihn angesetzte Veranlagungssteuer nicht zu zahlen braucht. Die Vorbehörde hat in der Beziehung zutreffend auf das Urteil des erkennenden Senats — R.F.H. 123 S. 191 — hingewiesen. Dieses Urteil verwertet und erweitert zugleich den in § 128 und 129 der A.O. enthaltenen Erstattungsgedanken: Wer eine Steuer doppelt gezahlt hat, kann nach § 129 A.O. im Berufungsverfahren die Erstattung des zu Unrecht gezahlten Betrages verlangen. Auf eine Doppelzahlung liefe es hinaus, wenn die Steuerschuld in Höhe des anzurechnenden Steuerabzugs tatsächlich gezahlt würde. Es wäre ein überflüssiger Umweg, wenn die Veranlagungssteuer erst voll gezahlt werden müßte, damit sie dann in Höhe des Anrechnungsbetrages förmlich wieder erstattet werden könnte und müßte. Der Steuerpflichtige kann vielmehr auf Grund seines Erstattungsanspruchs verlangen, daß er die Veranlagungssteuer in Höhe des anzurechnenden Steuerabzugs garnicht erst zu zahlen braucht."

In den beiden angeführten Urteilen vom 15. 3. 1928 und vom 21. 3. 1930 hat der R.F.H. erkannt, daß der Steuerpflichtige einen im Berufungsverfahren verfolgbaren Anspruch auf die Feststellung habe, daß er nicht zu zahlen brauche. Daß dasselbe für das Anfechtungsverfahren gelte, hat er nicht ausdrücklich ausgesprochen. Dies ist aber nur darauf zurückzuführen, daß es sich in den in den beiden Urteilen entschiedenen Fällen um Steuern handelte, für welche ihrer Art nach da Berufungsverfahren in Frage kam. Aus der Begründung, die der R.F.H. seiner Ansicht gegeben hat, ist zu folgern, daß dasselbe für Steuerarten gelten soll, für die als ordentliches Rechtsmittelverfahren das Anfechtungsverfahren gegeben ist. Auch in diesen Fällen ist der gleiche Rechtsschutz erforderlich.

2. Es fragt sich, was unter dem in den beiden Urteilen vom 15. 3. 1928 und 21. 3. 1930 zugebilligten Feststellungsanspruch inhaltlich zu verstehen ist. Seine Ableitung aus der Anerkennung von Erstattungsansprüchen durch die A.O. ergibt, daß es ein selbständiger

Anspruch des Steuerpflichtigen, wie der Erstattungsanspruch, sein soll. Im Gegensatz zum Erstattungsanspruch ist der Feststellungsanspruch aber lediglich prozessualer Natur. Prozessual gesehen verhält sich ein Feststellungsanspruch zu einem Erstattungsanspruch wie die zivilprozessuale Feststellungsklage zur Klage auf Leistung.

Der Feststellungsanspruch hat keinen Rechtsmittelcharakter. Der R.F.H. will nicht etwa nur sagen, daß der Steuerpflichtige gegen einen Bescheid, durch den eine beantragte Anrechnung abgelehnt ist oder gegen eine Zahlungsaufforderung die ordentlichen Rechtsmittel einlegen könne. Diese Auffassung würde auf andere Fälle angewandt z. B. bedeuten, daß, wenn im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch begründet wäre, gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen oder gegen Bescheide, durch welche eine Aufrechnung für unzulässig erklärt, ein Erlaß oder eine sonstige Steuervergünstigung im Sinne von § 78 A.O. a. F. abgelehnt oder zurückgenommen wird, die ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegeben seien. Der R.F.H. spricht vielmehr im Gegensatz zu der in dem Urteil vom 31. 3. 1930 inhaltlich wiedergegebenen Entscheidung des Finanzgerichts von einem besonderen Feststellungsanspruch und einer Feststellungsklage. Der Steuerpflichtige soll also einen selbständig durchsetzbaren Anspruch haben.

Aus diesen Gründen handelt es sich bei dem Urteil des R.F.H. vom 26. 3. 1928[50]) auch nicht um die Zubilligung eines Feststellungsanspruchs. In diesem Urteil, welches darüber entschied, ob die ordentlichen Rechtsmittel nach § 223 A.O. a. F. auch gegen Bescheide gegeben seien, durch die aus Billigkeit erstattete oder vergütete Beträge zurückgefordert würden, führte der R.F.H. aus:

„Es ist anerkannten Rechts, daß die Verfügung des Erlasses einer Steuer den Steueranspruch zum Erlöschen bringt. Wird eine erlassene Steuer gleichwohl beigetrieben, so geschieht dies zu Unrecht, und der Steuerpflichtige hat nach § 129 einen im Rechtsmittelweg verfolgbaren Anspruch auf Erstattung. Im Rechtsmittelweg ist daher auch darüber zu entscheiden, ob mit Recht behauptet wird, daß der Steueranspruch erloschen war. Der Steueranspruch war aber nicht erloschen, wenn der Steuererlaß zur Zeit der Beitreibung aus einem der in § 78 A.O. angegebenen Gründe mit Recht zurückgenommen war. In einem nach § 78, § 129 und § 223 A.O. anhängigen Steuerrechtsstreit ist daher jedenfalls auch darüber zu entscheiden, ob die Voraussetzungen des § 78 vorgelegen haben. Hat der Gesetzgeber aber im Falle der Beitreibung die Möglichkeit eröffnet, daß im Rechtsmittelweg darüber entschieden werde, ob ein ausgesprochener Steuererlaß mit Recht zurückgenommen war, so ist nicht einzusehen, was den Gesetz-

50) E. Bd. 23 S. 134.

geber veranlaßt haben sollte, den Rechtsweg nicht bereits gegen einen Bescheid zuzulassen, in dem die Verwaltung den Bescheid zurücknimmt, oder wenn eine Steuer bereits erstattet war, den erstatteten Betrag zurückfordert."

Dieses Urteil weist allerdings starke Anklänge an die Anerkennung der Feststellungsklage auf, weil die Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen den die Zurücknahme eines Erlasses betreffenden Bescheid ebenso wie die Zubilligung der Feststellungsklage damit begründet ist, daß im Falle der Zahlung ein im ordentlichen Rechtsmittelverfahren verfolgbarer Erstattungsanspruch gegeben sei. Die Konstruktion des Feststellungsanspruchs ist aber in dem Urteil nicht verwandt[51]) und hat, wenn man den Zeitpunkt des Urteilserlasses in Betracht zieht — 26. 3. 1928 — anscheinend auch nicht verwandt werden sollen. Bei diesem Urteil handelt es sich vielmehr allgemein gesehen um die Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen einen Bescheid im Sinne von § 78 A.O. a. F., durch den eine ausgesprochene Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis zurückgenommen wird[52])). Wegen der Folgerungen, die sich aus der Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen Bescheide im Sinne von § 78 A.O. a. F. für die Feststellungsklage ergeben, wird auf die Ausführungen unter D.V.d.[53]) verwiesen.

3. Ueber die verfahrensmäßige Durchführung der Feststellungsklage hat der R.F.H. sich in den beiden Urteilen vom 15. 3. 1928 und 21. 3. 1930 nicht näher ausgesprochen. Es kam in erster Linie auf die Entscheidung der Frage an, ob der Steuerpflichtige vor der Zahlung oder Beitreibung eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren darüber, ob er zahlen müsse, herbeiführen könne. Aus diesem Gesichtspunkt ist es auch zu erklären, daß der R.F.H. sich in dem oben[54]) angeführten Urteil vom 26. 3. 1928 nicht näher darüber ausgesprochen hat, ob es sich im gegebenen Falle um eine Feststellungsklage oder um die Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen Bescheide über Steuervergnüstigungen handle. In den Fällen der beiden Urteile vom 15. 3. 1928 und 21. 3. 1930 richtete sich das Berufungsverfahren formell gegen den Bescheid über die begehrte Anrechnung, ohne daß damit ausgesprochen werden sollte, daß gegen Bescheide über die Ablehnung einer Anrechnung die ordentlichen Rechtsmittel gegeben seien[55]). Auch wollte der R.F.H. damit nicht festlegen, daß die Feststellungsklage formell durch Einlegung der ordentlichen Rechtsmittel gegen Verfügungen im Hebungs- und Beitreibungsver-

51) Vergl. Becker St.W. 1928 I Sp. 684.
52) Vergl. Becker a. a. O. Sp. 679 ff.
53) S. unten S. 81 ff.
54) S. oben S. 19.

fahren erhoben werden müsse. Die verfahrensmäßige Durchführung der Feststellungsklage ergibt sich vielmehr aus einem Vergleich mit dem ihr verwandten Erstattungsverfahren. Der Steuerpflichtige kann beim Finanzamt beantragen, festzustellen, daß die Steuerschuld nicht bezahlt zu werden braucht. Gegen den diese Feststellung ablehnenden Bescheid, der mündlich oder schriftlich ergehen kann, kann der Steuerpflichtige die ordentlichen Rechtsmittel einlegen. Der Steuerpflichtige braucht aber nicht in allen Fällen unbedingt zunächst einen solchen Bescheid herbeizuführen, er kann vielmehr der Einfachheit halber, wie sich aus den Urteilen des R.F.H. ergibt, das Rechtsmittel gegen eine beliebige Verfügung im Hebungs- und Beitreibungsverfahren richten, mit dem Antrag, festzustellen, daß er die Steuer nicht zu zahlen brauche.

4. Auf eine nähere Auseinandersetzung mit der durchaus zutreffenden Begründung, die der R.F.H. der Zuerkennung des Feststellungsanspruchs gegeben hat, kann verzichtet werden. Die Rechtsprechung des R.F.H. ist im Schrifttum gebilligt worden namentlich von Becker[56]), ferner von Ott[57]) sowie von Strutz[58]).

D. Die Fälle der Feststellungsklage.

Die beiden angeführten Urteile, in denen der R.F.H. einen Feststellungsanspruch zuerkannt hat, betreffen Fälle, in denen streitig war, ob auf eine veranlagte Steuer eine im Wege des Steuerabzugs entrichtete Steuer anzurechnen sei. Der vom R.F.H. in den Urteilen aufgestellte Rechtssatz geht aber über diese Sonderfälle weit hinaus[59]). Ein Feststellungsanspruch soll in allen Fällen gegeben sein, in denen im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch begründet wäre. Es fragt sich, in welchen Fällen nach der früheren Fassung der A.O. ein Erstattungsanspruch gegeben war. Die diesbezgl. Bestimmungen der A.O. in der Fassung vom 22. 5. 1931 stimmen bis auf die Paragraphenzählung mit denen der früheren Fassung überein, sodaß die jetzige Fassung der Untersuchung zugrunde gelegt werden kann. Ferner fragt es sich, ob in sämtlichen Erstattungsfällen eine Feststellungsklage gegeben ist. Diesbezgl. muß vorweg bemerkt werden, daß eine Feststellungsklage nur in den Fällen des Erstattungsanspruchs in Frage kommen kann, in denen der zu erstattenden Zahlung eine Anforderung seitens des Finanzamts, eine direkte oder indirekte z. B. durch Ablehnung einer

55) vergl. oben S. 17 ff.
56) S. insbes. St.W. 1928 I Sp. 686/687, St.W. 1929 I Sp. 974, Kom. vor § 127 Bem. 8 S. 373.
57) St.W. 1930 Sp. 101.
58) Kom. z. Eink.St.G. Bd. 2 § 102, Anm. 11 S. 1303.
59) Vergl. Becker St.W. 1928 Sp. 686.

Aufrechnung, vorhergeht. Die Feststellungsklage soll Rechtsschutz gegen eine Inanspruchnahme gewähren. Die Untersuchung darüber, wann ein Erstattungsanspruch gegeben ist, und in welchen Fällen eine Feststellungsklage im Sinne der Rechtsprechung des R.F.H. zulässig ist, ist mit Rücksicht auf die nachfolgende Erläuterung des § 125 A.O. notwendig.

Die Bestimmungen der A.O. über den Erstattungsanspruch haben seitens des Reichsfinanzhofs eine ausdehnende Auslegung erfahren. Bei Berücksichtigung dieser Rechtsprechung ist ein Erstattungsanspruch gegben.

1. In den Fällen des § 151 A.O.

Nach § 151 A.O. ist, was zu Unrecht gezahlt ist, zurückzuzahlen, wenn eine Steuerfestsetzung durch Aufhebung, Rücknahme oder Aenderung eines früher erlassenen Bescheides berichtigt wird. Die Bestimmung umfaßt alle Arten von Berichtigungsfällen[60]). Als Berichtigungsfälle im Sinn von § 151 A.O. kommen insbesondere in Betracht:

a) Die Aufhebung oder Aenderung der Festsetzungsverfügung durch die Rechtsmittelbehörde.
b) Die Zurücknahme oder Aenderung der Festsetzungsverfügung durch die Behörde, welche sie erlassen hat, auf Grund von §§ 92 Abs. 3, 93 bis 95, 222 Abs. 1 Zif. 2 und 4, 224 A.O.
c) Die Neuveranlagung z. B. nach § 12 Verm.St.G. mit Wirkung ex nunc wegen nachträglicher Aenderung der Verhältnisse.
d) Die Berichtigung einer vorläufigen Festsetzung durch eine endgültige, insbesondere auf Grund von §§ 100, 225 A.O.
e) Die Zurücknahme oder Aenderung einer Festsetzungsverfügung aus Billigkeit[61]).
f) Die Berichtigung von Vorauszahlungen aller Art z. B. auch von Steuerabzügen durch den endgültigen Bescheid[62]).
g) Die Berichtigung einer Steuerfestsetzung durch eine spätere, die denselben Sachverhalt aber eine andere Steuerart betrifft und mit derselben unvereinbar ist z. B., wenn zunächst eine Grunderwerbssteuer und später eine Schenkungssteuer festgesetzt wird[63]).

In den Fällen des § 151 A.O. kann eine Feststellungsklage vorkommen und mit der erfolgten Berichtigung begründet werden.

---

60) vergl. Becker, Kom. § 128 Bem. 1 S. 377.
61) vergl. Bühler, Lehrb. § 35 II A. 2 S. 238; R.F.H. Urteil vom 22. 3. 1922 E. Bd. 9 S. 17.
62) s. § 102 Abs. 3 Fink St.G.; Becker Kom. § 128 Bem. 1 Zif. 2 c; Reimann, Viert. Schr. 1928 S. 369.
63) s. R.F.H. Urteil v. 8. 11. 1929, St.W. 1929 Nr. 968; Becker, Kom. § 128 Bem. 5 S. 380.

Die Berichtigung kann bereits vor der Zahlung erfolgen. Es ist möglich, daß das Finanzamt aus irgendwelchen Gründen die Berichtigung unberücksichtigt läßt und zur Hebung und Beitreibung auf Grund der ursprünglichen Festsetzung schreitet, wenn z. B. ein formloser Steuerbescheid mündlich zurückgenommen oder geändert oder ein formloser vorläufiger Bescheid bereits durch einen neuen, endgültigen ersetzt ist. Der Steuerpflichtige kann ferner irrtümlich der Ansicht sein, eine Berichtigung sei bereits erfolgt, wenn ihm z. B. en unzuständiger Beamter des Finanzamts erklärt hat, der Bescheid werde ermäßigt werden.

ad 1. Ein Erstattungsanspruch ist nicht schon gegeben, wenn die Voraussetzungen einer Berichtigung der Festsetzung im Sinne von § 151 A.O. vorliegen, die Berichtigung aber noch nicht vorgenommen ist, wie im folgenden näher ausgeführt ist.

Wenn eine Festsetzung zu Unrecht erfolgt ist, kann sie im Rechtsmittelverfahren angefochten werden. Solange eine aufhebende Rechtsmittelentscheidung nicht vorliegt, ist die Festsetzung rechtsbeständig. Ein Erstattungsanspruch ist vor Erlaß der Rechtsmittelentscheidung nicht gegeben[64]). Rechtskräftig braucht die Festsetzung vor Geltendmachung des Erstattungsanspruchs nicht zu sein[65]).

In den Fällen zu 1b bis f, in denen die Berichtigung ohne Rechtsmittelverfahren durch die Verwaltungsbehörde erfolgt, ist bezgl. der Frage, ob ein Erstattungsanspruch vor Vornahme der Berichtigung gegeben ist, zu unterscheiden, ob die Berichtigung in das Ermessen der Verwaltungsbehörden gestellt ist, oder ob ein Rechtsanspruch der Steuerpflichtigen auf die Berichtigung besteht. Ersteres trifft zu für die unter b erwähnten Fälle der §§ 92 Abs. 3, 93 bis 95, 224, letzteres für die Fälle des § 222 Abs. 1 und die Fälle zu c und d, sowie für die Mehrzahl der Fälle der Berichtigung von Vorauszahlungen durch die endgültige Veranlagung zu f[66]). Wenn die Berichtigung in das Ermessen der Behörde gestellt ist, ist ein Erstattungsanspruch vor der Berichtigung unzweifelhaft nicht gegeben. Er wird erst durch die Berichtigung begründet. Fraglich war es früher in den Fällen, in denen ein Rechtsanspruch auf die Berichtigung besteht. Nach der Rechtsprechung des R.F.H. mußte auch in diesen Fällen zunächst die Berichtigung vorgenommen werden[67]), während Becker die Ansicht vertrat, daß in den Fällen, in welchen ein Rechtsanspruch auf Berichtigung besteht, bereits vor der Berichtigung ein Erstattungsanspruch und infolgedessen auch

64) s. R.F.H. Urteil vom 24.5.1921, E. Bd. 5 S. 300; Bühler, Lehrb. I § 35 S. 237; Becker, Kom. vor § 127 Bem. 10 S. 374.
65) s. R.F.H. Urteil vom 13.1.1926, St.W. 1926 Nr. 39.
66) Ausnahme s. z. B. § 90 Abs. 2 Eink.St.G.
67) R.F.H. Urteil vom 14.11.1928, St.W. 1929 Nr. 171; s. auch Mrozek, Kom. § 128 Bem. 1 S. 246.

ein Feststellungsanspruch gegeben sei, die in der Form eines Anspruchs auf Berichtigung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden könnten[68]). Diese Frage dürfte jetzt dadurch geklärt sein, daß nach der neuen Bestimmung des § 235 Zif. 2 A.O. die ordentlichen Rechtsmittel auch gegen Bescheide, durch welche eine Berichtigungsveranlagung, eine Neuveranlagung usw. abgelehnt wird, gegeben sind. Es wird auf die Ausführungen auf S. 93 verwiesen.

2. In den Fällen des § 152 A.O.:

a) Wenn eine Steuer zu Unrecht beigetrieben ist, oder was dem gleichsteht, zur Abwendung der Beitreibung oder zur Vermeidung sonstiger Nachteile gezahlt worden ist[69]):
   1. weil der Steueranspruch bereits erloschen war, z. B. durch Zahlung, Anrechnung, Aufrechnung, Erlaß oder Verjährung;
   2. weil eine Steuerschuld noch nicht fällig oder gestundet, oder weil ihre Zahlung hinausgeschoben war;
   3. weil ein Rechtsanspruch auf Anrechnung, Erlaß, Stundung oder Hinausschiebung der Zahlung bestand[70]).

Soweit in den Fällen zu 1—3 ein Erstattungsanspruch gegeben ist, weil eine Steuervergünstigung, z. B. Erlaß, Stundung oder Anrechnung gewährt war, oder weil ein Rechtsanspruch auf eine solche bestand, war früher ohne Zweifel ein Erstattungsanspruch auch dann noch gegeben, wenn die Verfügung, durch welche die Gewährung der Vergünstigung erfolgt war, vor der Zahlung oder Beitreibung bereits zu Unrecht zurückgenommen war, oder wenn die Gewährung der Vergünstigung durch Bescheid abgelehnt war. Gegen die genannten Verfügungen und Bescheide war früher nur die Beschwerde im Verwaltungswege gegeben[71]). Jetzt sind die ordentlichen Rechtsmittel zulässig. § 235 Zif. 4 Halbsatz 3 A. O. Bezgl. der sich aus der Zulassung des Verwaltungsrechtsweges gegen die genannten Verfügungen und Bescheide ergebenden Folgerungen wird auf die Ausführungen unter D V c und VI a verwiesen[72]).

4. Weil das Zwangsverfahren gegen den, gegen den es gerichtet war, nicht hätte erfolgen dürfen:

a. weil noch keine Zahlungsaufforderung ergangen war. § 326 Abs. 4 A.O.[73]).

---

68) s. Becker, Kom. § 214 Bem. 1 S. 664, ferner § 128 Bem. 1 S. 378, vor § 127 Bem. 10 S. 374.
69) vergl. Becker, Kom. § 129 Bem. 4 S. 384.
70) s. die oben S. 17 ff. angeführten Urteile des R.F.H.
71) s. aber R.F.H. Urteil vom 26. 3. 1928 oben S. 27/28.
72) s. unten S. 81 ff. und S. 87 ff.
73) vergl. Becker, Kom. § 129 Bem. 2 a S. 381.

b. weil gegen den Inanspruchgenommenen, der neben dem Steuerpflichtigen, oder an dessen Stelle haftet, noch kein Haftungsbescheid im Sinne von § 119 A.O. ergangen war.
c. weil gegen den Inanspruchgenommenen, der nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts z. B. nach § 419 B.G.B. in Verbindung mit § 120 A.O. verpflichtet ist, die Steuerschulden eines anderen zu erfüllen, noch keine Entscheidung im Sinne von § 330 A.O. ergangen war.

4. weil der Inanspruchgenommene nur zur Duldung der Zwangsvollstreckung, sei es nach Steuerrecht — §§ 103, 326 Abs. 3 A.O. — oder nach Bürgerlichem Recht verpflichtet ist, aber in sein eigenes Vermögen vollstreckt worden ist[74]).
5. Wenn die Steuerschuld irrtümlich doppelt gezahlt worden ist. In diesem Falle geht der zu erstattenden Zahlung keine Anforderung in irgendeiner Form vorher, sodaß eine Feststellungsklage nicht in Frage kommen kann.
6. Wenn die Steuer ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters zu Unrecht gezahlt worden ist.

Dieser Fall des Erstattungsanspruchs kommt namentlich vor beim Steuerabzug vom Arbeitslohn und Kapitalertrag[75]). Gegen den Bescheid, durch welchen der Steuerabzug vom Arbeitgeber oder Schuldner der Kapitalerträge gefordert wird, kann der Arbeitnehmer oder der Gläubiger der Kapitalerträge kein Rechtsmittel einlegen. § 241 A. O. findet keine Anwendung[76]). Der Arbeitnehmer oder der Gläubiger der Kapitalerträge hat aber, wenn die Steuer zu Unrecht entrichtet ist, einen Erstattungsanspruch und daher auch eine Feststellungsklage[77]). Der eigentliche Grund der Erstattung ist in diesen Fällen häufig das Bestehen eines Rechtsanspruchs auf eine Steuervergünstigung, die jetzt im Verwaltungsrechtswesen erkämpft werden kann. § 233 Zif. 4 Halbsatz 3 A.O.[78]).

3. In den Fällen des § 153 A. O.

Diese Bestimmung betrifft die Fälle, in denen in Steuergesetzen außer den Fällen der §§ 151 und 152 A. O. Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind. Erstattungsansprüche dieser Art kommen inbesondere in folgenden Gruppen vor[79]):

a. Die Fälle in denen ein Erstattungsanspruch gegeben ist, weil die Unrechtmäßigkeit der Steuerfestsetzung zurzeit der Festsetzung noch nicht erkennbar war, z. B. bei der Grunderwerbs-

74) vergl. Becker a. a. O.
75) vergl. Reimann, VierfJ.Schr. 1928 S. 372.
76) R.F.H. Urteil v. 30. 10. 1924, E. Bd. 15 S. 15.
77) vergl. R.F.H. Urteil vom 7. 10. 1931, St.W. 1932 Nr. 175.
78) vergl. oben S. 24.
79) vergl. Reimann a. a. O. S. 381; Becker, Kom. § 130 Bem. 1 S. 384.

steuerfestsetzung noch nicht die Nichtigkeit der Auflassur oder des sonst den Eigentumserwerb begründeten Rechtsvorgangs. § 23 Abs. 1 Gr. E.St.G.

b. Die Fälle, in denen ein Erstattungsanspruch gegeben ist, weil nach Entstehung und Festsetzung des Steueranspruchs Umstände eintreten, die die Einbehaltung der gezahlten Steuer als ungerechtfertigt erscheinen lassen, z. B. der Fall, daß nach Festsetzung und Zahlung der Gesellschaftsteuer eine Zahlung oder Leistung zurückgewährt wird, weil das ihr zu Grunde liegende Geschäft aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht zur Ausführung gebracht werden konnte. § 14 Kap. V.St.G.[80]).

c. Die Fälle, in denen ein Erstattungsanspruch gegeben ist, weil eine Steuer gezahlt ist, obwohl jeder eine Steuerschuld entstanden noch die Steuer gefordert war. Fälle dieser Art enthalten § 71 Kap. V.St.G. und § 19 Satz 1 Wechs. St.G. Es ist nicht in allen Fällen, in denen jemand einen Betrag als Steuer gezahlt hat, ohne daß eine Schuld bestand, ein Erstattungsanspruch gegeben. Eine Generalklausel solchen Inhalts fehlt in der A. O.[81]).

In den zu a und b genannten Fällen kann eine Feststellungsklage in Frage kommen, weil die Umstände, die den Erstattungsanspruch begründen, nach der Festsetzung, aber bereits vor der Zahlung erkennbar werden bezw. eintreten können. In den Fällen zu c geht der Zahlung keine Anfordung vorher, sodaß diese für eine Feststellungsklage ausscheiden.

D. Der Abrechnungsbescheid.

An die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes über die Feststellungsklage hat der Gesetzgeber beim Erlaß der Bestimmungen der §§ 125 und 235 Zif. 5 A.O. angeknüpft, wie die oben[82]) wiedergegebene Begründung des Entwurfs ergibt, in der ausdrücklich auf das Urteil des Reichsfinanzhofs vom 15. 3. 1928 (R.F.H. Bd. 23 S. 195 bis 196) bezuggenommen ist. In diesem Urteil hat der Reichsfinanzhof, wie oben[83]) dargelegt ist, erstmalig die Feststellungsklage anerkannt. Ueber die Entstehungsgeschichte der Bestimmungen der §§ 125 und 235 Zif. 5 A.O. ist im übrigen noch folgendes zu vermerken:

80) s. ferner § 23 Abs. 1 a 2 bis 4, b 2 bis 5 Gr.E.St.G., § 14 Kraftf.St.G., § 42 Erbsch.St.G.
81) vergl. Bühler, Lehrbuch I § 35 S. 237.
82) s. oben 5/6.
83) S. oben S. 17.

Unter Führung des Deutschen Anwaltvereins wurde 1927 die sogen. „Gemischte Kommission" gebildet zur Bearbeitung der Fragen des Rechtsschutzes in Steuersachen, der auch Becker angehörte. Diese Kommission stellte am 28./29. Januar 1928 eine Reihe von „Anregungen zur Verbesserung des Rechtsschutzes in Steuersachen" auf, die von dem Vorsitzenden der Kommission, Krämer, in der Jurist. Wochenschrift[84]) veröffentlicht worden sind. Unter den in diesen „Anregungen" enthaltenen Vorschlägen zur Aenderung der A.O. findet sich auch der, dem § 223 A.O. a.F. folgende Bestimmung als Abs. 2 anzufügen:

> „Wäre, wenn bereits gezahlt worden wäre, ein Erstattungs- oder Vergütungsanspruch gegeben, so kann, solange noch nicht gezahlt ist, aber von der Behörde Zahlung beansprucht wird, auf Feststellung geklagt werden, daß nicht gezahlt zu werden braucht."

Wie Krämer[85]) berichtet, wurde die von der Kommission ausgearbeitete Denkschrift vom Deutschen Anwaltverein dem Reichsfinanzministerium vorgelegt. In den vom Reichsfinanzministerium ausgearbeiteten Entwurf eines Steueranpassungsgesetzes wurden sodann die Bestimmungen der jetzigen §§ 125 und 233 Zif .5 A.O. aufgenommen. Dieser Gesetzentwurf wurde zusammen mit 5 anderen Gesetzentwürfen unter dem 28. 11. 1928 dem Reichstag zugeleitet[86]). Krämer sagt[87]) zu diesem Entwurf, der in den „Anregungen" vorgeschlagene § 223 Abs. 2 finde sich dem Sinne nach in § 223 Zif. 5 in Verbindung mit § 103 a der Vorlage. Der Entwurf des Steueranpassungsgesetzes erlangte später als Bestandteil der Notverordnung vom 1. Dezember 1930 Gesetzeskraft[88])

Aus der Begründung, die der Reichsfinanzminister der Bestimmung des § 125 gegeben hat, ist ferner zu entnehmen, daß der Abrechnungsbescheid und das gegen diesen gegebene Rechtsmittelverfahren im Rahmen des Anwendungsgebiets des § 125 denselben Zwekken dienen, dieselbe Rechtsschutzaufgabe erfüllen soll wie die Feststellungsklage. Die Feststellungsklage sollte dem Steuerpflichtigen, wie oben ausgeführt ist[89]), die Möglichkeit bieten, in allen Fällen, in denen im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch gegeben wäre, bereits vor der Zahlung eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über seine Zahlungspflicht herbeizuführen. In der Begründung[90]) ist,

---

84) JW. 1929 I S. 489 ff.
85) a. a. O. S. 491.
86) Drucksache Nr. 568 des Reichstags IV 1928.
87) a. a. O.
88) Not.V.O. Dritter Teil Kap. 4.
89) s. oben S. 15 ff.

was den Zweck der Bestimmung des § 125 anbetrifft, ausgeführt: Es sei keine ansprechende Regelung, wenn ein Steuerpflichtiger, der seiner Meinung nach einen Steuerbetrag bereits entrichtet habe, zunächst zahlen solle, um dann erst bei der Geltendmachung des Erstattungsanspruchs die Möglichkeit zur Anrufung des R.F.H. zu haben. Die rechtsuchende Bevölkerung könne es nicht verstehen, warum der Rechtsschutz erst einsetzen solle, wenn gezahlt worden sei. Es werde daher vorgeschlagen, in die A.O. eine Vorschrift des Inhalts einzufügen, daß bei Meinungsverschiedenheiten darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen sei, das Finanzamt dem Steuerpflichtigen auf Antrag einen schriftlichen Bescheid u erteilen habe, gegen den dem Steuerpflichtigen das ordentliche Rechtsmittelverfahren offenstehe. — Die neuen Bestimmungen sollen demnach dem Steuerpflichtigen in den Fällen, in denen seiner Meinung nach die Steuerschuld bereits erloschen ist, die Möglichkeit geben, bereits vor der Zahlung eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren herbeizuführen. Dieser aus der Begründung zu entnehmende Zweck der neuen Bestimmung ist für ihre folgende Auslegung und Erläuterung von ausschlaggebender Bedeutung.

I. Die Voraussetzungen der Erteilung eines Abrechnungsbescheids.

Die Erteilung eines Abrechnungsbescheids ist an mehrere Voraussetzungen geknüpft. Diese Voraussetzungen sind im folgenden näher erörtert. Sie bedürfen einer eingehenden Untersuchung in ihren einzelnen Punkten. Die Untersuchung umgrenzt zugleich das Anwendungsgebiet der Bestimmung des § 125 im Rahmen der einzelnen Abgabe, für die sie gilt.

a) Eine Zahlungsverpflichtung zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Finanzamt.

Die erste und wichtigste Voraussetzung für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids ist die, daß eine Zahlungsverpflichtung zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Finanzamt besteht oder doch bestanden hat, falls sie bereits erloschen ist.

1. Welche Verpflichtungen sind Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O.?

a) Eine Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. ist eine Verpflichtung zu einer Geldleistung zwischen einem Steuerpflichtigen und dem durch das Finanzamt vertretenen Fiskus. Die Verpflichtung muß beruhen auf der A.O. oder auf den Gesetzen, Verordnungen oder Statuten, die die einzelnen Abgaben, für deren Verwaltung die A.O. und im besonderen § 125 gilt, regeln. Für welche Abgaben § 125 gilt, ist oben[91]) erörtert. Dort ist festgestellt,

90) s. oben 5/6.
91) s. oben S. 2 ff.

daß § 125 wohl ohne Einschränkung für die Reichssteuern gilt und ebenso für die Realsteuern, die auf Grund der in der Not-V.O. vom 1. 12. 1930 enthaltenen Rahmenbestimmungen veranlagt werden, daß er ferner wohl für andere Abgaben als Steuern, nämlich Gebühren und Beiträge, aller Körperschaften des öffentlichen Rechts Anwendung findet, wenn sie von den Finanzämtern und Landesfinanzämtern verwaltet werden, nicht aber ohne weiteres für die Realsteuern, die nach den bisherigen Landesgesetzen veranlagt und erhoben werden, und für sonstige Steuern der genannten Körperschaften. Für die letzteren Steuern gilt § 125 nur, wenn er in den Gesetzen, Verordnungen oder Statuten, die diese Steuern regeln, für anwendbar erklärt ist oder, wenn zum mindesten seine Anwendung nicht als ausgeschlossen gelten muß. Ob § 125 zur Anwendung kommt, unterliegt der Prüfung im Einzelfall. Im folgenden ist der Einfachheit halber nur von steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen die Rede. Die Ausführungen gelten entsprechend für andere abgabenrechtlichen Zahlungsverpflichtungen.

b) Als Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O. können nur solche in Betracht kommen, bei denen der durch das Finanzamt vertretene Fiskus als Gläubiger beteiligt ist. Dies ist bei den meisten steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen der Fall, bei einigen, vor allem den Erstattungs- und Vergütungsansprüchen, dagegen nicht. Der § 125 steht im Abschnitt I „Der Steueranspruch" des 2. Titels des ersten Abschnitts des 2. Teiles der Vorschriften über die Besteuerung, während die Erstattungs- und Vergütungsansprüche in einem besonderen Abschnitt II zusammengefaßt sind. Es mag zweifelhaft sein, ob aus letzterem entnommen werden kann, daß die Erstattungs- und Vergütungsansprüche nicht als Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O. gelten sollen.

Die Begründung[92]) nimmt zu § 120 A.O., wonach Ansprüche des Reiches aus Steuergesetzen der Verjährung unterliegen, an, daß die Nichtanwendbarkeit des § 120 auf Erstattungs- und Vergütungsansprüche schon deshalb außer Zweifel stehe, „weil die Vorschriften über die Verjährung in den Abschnitt über den Steueranspruch eingereiht sind, der das Gegenstück zu dem Abschnitt über die Erstattungs- und Vergütungsansprüche bildet". Diese Begründung wird von Becker[93]) bekämpft mit dem Hinweis, daß mehrere von den Vorschriften des Abschnitts über den Steueranspruch auch für die steuerrechtlichen Nebenleistungen und z. B. die Vorschrift des § 100 über den vorläufigen Steuerbescheid unbedenklich auch für Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche gelte. Es mag dahingestellt bleiben, ob die von Becker angeführten Gründe,

92) s. S. 120.
93) Ergänzung S. 83.

soweit § 120 in Frage kommt, durchschlagend sind. Daß Erstattungs- und Vergütungsansprüche nicht als Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 anzusehen sind, ergibt sich schon aus folgendem:

Die Vorschrift hat, wie oben[94]) ausgeführt ist, den Zweck, dem Steuerpflichtigen bereits vor der Zahlung die Möglichkeit zu bieten, eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung herbeizuführen. Dieser Rechtsschutz ist bei Erstattungs- und Vergütungsansprüchen nicht erforderlich. Der Fiskus kann von dem Steuerpflichtigen nicht gegen seinen Willen, wie der Steuerpflichtige vom Fiskus, in Anspruch genommen werden. Der Steuerpflichtige hat gegen Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche schon nach § 235 Zif. 4 AO. die ordentlichen Rechtsmittel. Die Bezeichnung des nach § 125 zu erteilenden Bescheids als Abrechnungsbescheid spricht zwar dafür, daß der Bescheid möglichst alle Zahlungsverpflichtungen, die zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt bestehen, umfassen soll. Aus dieser Bezeichnung ist aber nicht einmal zu folgern, daß der Abrechnungsbescheid in jedem Falle alle Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt umfassen muß, wie unten[95]) ausgeführt ist[96]).

c) Die steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen eines Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt fallen ohne Ausnahme unter § 125. Sie zerfallen in die eigentlichen Steuerschulden und in andere auf Zahlung von Geld gerichtete Verpflichtungen. Zu den ersteren gehören diejenigen, welche die Merkmale des Steuerbegriffs aufweisen[97]). Diese zerfallen wieder in Steuerhauptschulden, zu denen auch die Vorauszahlungsverpflichtungen zu rechnen sind, und in die Nebenleistungen, wie z. B. die Zinsschulden. Andere steuerrechtliche Zahlungsverpflichtungen sind z. B. die Verpflichtungen zur Erstattung von Kosten und zur Zahlung von Geldstrafen. Auf die genauen Unterscheidungen und ihre Bedeutung braucht hier nicht näher eingegangen zu werden. Daß alle steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen unter § 125 fallen, kann schon nach dem Wortlaut der Bestimmung, in der ohne Einschränkung von Zahlungsverpflichtungen die Rede ist, kaum zweifelhaft sein. Die Bezeichnung des Bescheides als Abrechnungsbescheid spricht dafür, daß der Bescheid möglichst alle Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt umfassen soll. Die Bestimmung des § 125 ist zwar, wie schon erwähnt ist, in den Abschnitt über den Steueranspruch eingereiht. Als Steueranspruch im Sinne

94) s. oben S. 27.
95) s. unten S. 56 unter 4.
96) a. A. zu dieser Frage Becker, Ergänzung S. 86.
97) vergl. Becker, Kom. § 1 A. 7 b S. 9.

der Bestimmungen des Abschnitts ist im allgemeinen nur der Hauptsteueranspruch anzusehen. Einzelne Vorschriften des Abschnitts gelten aber nach ausdrücklicher Bestimmung auch für andere Leistungen, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden. So bestimmt § 99 Abs. 4, der namentlich die Entstehung der Steuerschuld betrifft, daß seine Vorschriften sinngemäß für andere Leistungen gelten sollen, die auf Grund der Steuergesetze geschuldet werden. Aehnliches gilt u. a. von den Bestimmungen der §§ 122, 123, 127 und 143, insbesondere von § 123 A.O. Nach § 157 gilt, was für die Erstattung von Steuern gilt, entsprechend für die Erstattung anderer Geldleistungen, die auf Grund der Steuergesetze entrichtet worden sind. Des durch § 125 gebotenen Rechtsschutzes bedarf der Steuerpflichtige für seine sämtlichen steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen[98]).

Steuerrechtliche Zahlungsverpflichtungen eines Steuerpflichtigen sind namentlich die folgenden in § 6 Abs. 3 Zif. 1 bis 14 Beitr. O. aufgeführten Verpflichtungen zu Geldleistungen:

1. Steuern (§ 1 A.O.);
2. Steuerzuschläge (§ 168 Abs. 2 A.O.);
3. Unter den Voraussetzungen von § 96 A.O.: von dem Vollstreckungsschuldner zurückzuerstattende Beträge, die ihm zu Unrecht entweder erstattet oder vergütet worden sind;
4. Zinsen (Beispiele: §§ 126 und 127 A.O.);
5. Durch Strafbescheid oder im Unterwerfungsverfahren verhängte Geldstrafen, Ordnungsstrafen und Ersatzstrafen (§§ 421, Abs. 2, 3, 445, 447 Abs. 2, 3, 459 Abs. 1, 4 A.O.);
6. Ordnungsstrafen, die der R.F.H. oder das F.G. in Ausübung der Sitzungspolizei verhängt hat (§ 274 Abs. 3, § 278 Abs. 1 in Verbindung mit §§ 179, 182 G.V.G.);
7. Ordnungsstrafen und Kosten, die nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 A.O. in Verbindung mit § 56 G.V.G. Mitgliedern der Ausschüsse auferlegt worden sind;
8. Geldstrafen als Zwangsmittel (§ 202 Abs. 1, 2 A.O.);
9. Sicherungsgelder (§ 203 A.O.);
10. Kosten besonderer Aufsichtsmaßnahmen der in § 197 A.O. bezeichneten Art;
11. Kosten, die dadurch entstehen, daß das Finanzamt eine gegen den Vollstreckungsschuldner getroffene Verfügung auf Grund des § 202 Abs. 1, 3 A.O. durch einen Dritten ausführen läßt;
12. Vom Vollstreckungsschuldner zu tragende Kosten des Ermittlungsverfahrens (§ 206 Abs. 2), des Rechtsmittelverfahrens (§ 307 ff. A.O.) und des Verwaltungsstrafverfahrens (§§ 454, 455, 457, 459 Abs. 4 A.O.);

98) vergl. Nieberl, Aenderungen § 103 a S. 52.

13. Kosten der Mahnung und der Zwangsvollstreckung (§ 342 A.O.).

d) Eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung ist im übrigen materiell erst vorhanden, wenn sämtliche Voraussetzungen ihrer Entstehung erfüllt sind. Zu diesen Voraussetzungen zählt bei Steuerschulden nicht die Festsetzung[99]). Dasselbe gilt für die meisten sonstigen steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen. § 99 Abs. 4 A.O. Bei einigen geht jedoch die Bedeutung der Festsetzung über die einer bloßen Feststellung des Betrages hinaus. So bedarf z. B. eine Erzwingungsgeldstrafe, die auf Grund von § 202 A.O. verhängt wird, zur Entstehung der Festsetzung und der Bekanntgabe derselben an den Steuerpflichtigen[100]).

Der Begriff der Zahlungsverpflichtung dürfte aber in § 125 A.O. nicht in materiellem Sinne verwandt sein. Der § 125 enthält eine Bestimmung formeller Art. Die in solchen Bestimmungen verwandten Begriffe sind in der Regel auch in formellem Sinne aufzufassen. Formell gesehen liegt eine Zahlungsverpflichtung vor, wenn eine solche festgesetzt ist und gefordrt wird. Vor der Festsetzung ist sie formell nicht vorhanden. In diesem Sinne ist der Begriff der Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. aufzufassen. Es kommt also lediglich auf die Tatsache der Festsetzung an. Ob die festgesetzte Zahlungsverpflichtung materiell entstanden ist, d. h., ob die Festsetzung zu Recht erfolgt ist, oder, was dem im wesentlichen gleichsteht, ob die Festsetzung rechtskräftig ist, ist gleichgültig.[101]).

Für die obige Auffassung spricht auch der Rechtsschutzzweck des § 125. Das Finanzamt kann auch die zu Unrecht und die noch nicht rechtskräftig festgesetzte Zahlungsverpflichtung mit einem Schein von Recht einfordern. Die Festsetzungsverfügung ist, wie alle verwaltungsrechtlichen Verfügungen, solange rechtsbeständig, bis sie wieder aufgehoben wird. Nach § 251 wird die Erhebung einer Zahlungsverpflichtung durch Einlegung eines Rechtsmittels nicht gehemmt. Der Steuerpflichtige kann auch die zu Unrecht oder noch nicht rechtskräftig festgesetzte Zahlungsverpflichtung formell gesehen tilgen. Sie kann auch aus einem anderen Grunde, z. B. durch Erlaß, erlöschen. Fordert das Finanzamt trotz des formellen Erlöschens der Verpflichtung noch Zahlung, so bedarf der Steuerpflichtige des gleichen Rechtsschutzes, wie wenn die Zahlungsverpflichtung materiell entstanden und erloschen wäre.

Daraus, daß als Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. jede festgesetzte Verpflichtung anzusehen ist, ergeben sich wich-

99) s. oben S. 7.
100) vergl. Becker, Kom. § 81 Bem. 6 S. 277.
101) verl. Nieberl, Aenderungen § 103 a S. 52.

tige Folgerungen für das Anwendungsgebiet des § 125, wie die späteren Ausführungen zeigen werden. Insbesondere ist es von Bedeutung für die Frage, was unter dem Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 zu verstehen ist[102]).

Zu den Voraussetzungen der Entstehung einer steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtung zählt wie auch bei sonstigen öffentlichrechtlichen und bei privatrechtlichen Verpflichtungen nicht die Fälligkeit. Eine Schuld ist fällig, wenn die Leistung, bei Zahlungsverpflichtungen die Zahlung, sofort verlangt werden kann[103]). In der A.O. ist die Frage, wenn eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung, insbesondere eine Steuerschuld fällig wird, nicht geregelt. Die meisten Einzelsteuergesetze enthalten aber Bestimmungen darüber, wann die betr. Steuer fällig wird. Einige Steuern werden fällig, sobald der Steueranspruch entstanden ist, während bei anderen die Fälligkeit erst nach der Festsetzung eintritt. So bestimmt z. B. § 102 A bs. 2 Eink.St.G., daß die endgültige Steuerschuld innerhalb eines Monats nach Zustellung des Steuerbescheids zu entrichten ist. Nach § 68 Kap.V.G., ist die Steuer binnen einer Woche nach Entstehung der Steuerschuld zu entrichten. Soweit eine besondere Bestimmung über die Fälligkeit einer Steuer nicht getroffen ist, ist anzunehmen, daß die Fälligkeit nicht eher eintritt, als die Steuer festgesetzt ist und gefordert wird[104]). Steuerrechtliche Zahlungsverpflichtungen, die zur Entstehung der Festsetzung bedürfen, können nicht vor der Festsetzung fällig werden. Die Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung bildet auch keine Voraussetzung der Erteilung eines Abrechnungsbescheids, wie unten[105]) ausgeführt ist, weil bereits vor der Fälligkeit Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung entstehen können.

2. Wer ist Steuerpflichtiger im Sinne von § 125 A.O.?

a) Steuerpflichtiger im Sinne der A.O., also grundsätzlich auch im Sinne von § 125, ist nach § 97 Abs. 1 A.O., wer nach den Steuergesetzen eine Steuer als Steuerschuldner zu entrichten hat. Steuerschuldner im Sinne dieser Bestimmung ist nur der Haupt- oder Selbstschuldner, nicht dagegen, wie § 97 Abs. 2 ergibt, wer neben ihm oder an seiner Stelle haftet oder zur Duldung der Zwangsvollstreckung verpflichtet ist. Steuerschulden im Sinne von § 97 A.O. sind nur die Zahlungsverpflichtungen, welche die Merkmale des Steuerbegriffs aufweisen. Die A.O. bezeichnet aber in mehreren Bestimmungen, z. B. in § 123, auch den als Steuerpflichtigen, der

102) s. unten S. 43.
103) Vergl. Bühler Lehrb. I § 29 II S. 213.
104) Vergl. Bühler a. a. O.
105) s. unten S. 49.

andere steuerrechtliche Geldleistungen als Steuern schuldet. Dies gilt auch für die Bestimmung des § 125. Weil Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 alle steuerrechtlichen Geldleistungen sind, ist Steuerpflichtiger jeder, der eine solche Leistung schuldet.

b) Es fragt sich, ob als Steuerpflichtige im Sinne von § 125 auch andere Personen als die Haupt- und Selbstschuldner in Betracht kommen. Dies ist zu bejahen. Steuerpflichtiger im Sinne von § 125 muß jeder sein, den eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung trifft, wenn die A.O. dies auch nicht ausdrücklich bestimmt. In Frage kommen können insbesondere folgende Personen:

1. Wer nach den Steuergesetzen neben dem Steuerpflichtigen oder an seiner Stelle persönlich haftet. Fälle der Haftung neben dem Steuerpflichtigen enthält insbesondere § 109 A.O. An Stelle des Steuerpflichtigen haftet z. B. nach § 78 Eink.St.G. in den meisten Fällen der Arbeitgeber. Weitere Beispiele enthält § 7 Abs. 3 Beitr.O. Auf den nach den Steuergesetzen neben oder an Stelle des Steuerpflichtigen persönlich Haftenden finden nach § 97 Abs. 2 A.O. die Vorschriften für die Steuerpflichtigen sinngemäß Anwendung, also auch § 125. Die Verpflichtung des persönlich Haftenden gegenüber dem Finanzamt ist eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung. Sie wird durch Haftungsbescheid nach § 119 A.O. festgesetzt und unterliegt auch im übrigen den Vorschriften der A.O. über die Besteuerung[106]). Der Haftende ist im Gegensatz zum Hauptschuldner zur Leistung der Zahlung erst dann verpflichtet, wenn eine Festsetzung seiner Verpflichtung durch Haftungsbescheid erfolgt ist[107]). Für den Abrechnungsbescheid ist dies aber weiter nicht von Bedeutung, weil, wie oben ausgeführt ist[108]), eine Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. wegen des formellen Charakters der Bestimmung nur dann gegeben ist, wenn eine Festsetzung erfolgt ist.

2. Wer nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts verpflichtet ist, die Verbindlichkeiten eines andern und infolgedessen nach § 120 A.O. auch seine Steuerschulden zu erfüllen. Beispiele einer solchen Haftung sind die Haftung des Uebernehmers eines Vermögens nach § 419 B.G.B. und die des Erbschaftskäufers nach § 2382 B.G.B.[109]). Daß die Vorschriften über die Steuerpflichtigen allgemein auch für den nach Bürgerlichem Recht Haftenden gelten, ist in der A.O. nicht bestimmt. Die Vorschrift des § 125 muß aber auf sie zur Anwendung kommen namentlich deshalb, weil ein Rechtsschutzbedürfnis dafür besteht. Diese Personen sind zu einer Geldleistung verpflichtet, die teilweise dem Besteuerungsverfahren un-

106) vergl. § 326 Abs. 3 A.O.
107) s. Bühler Lehrb. I § 33 II 2 S. 229.
108) s. oben S. 32.
109) vergl. § 7 Abs. 5 Beitr.O.

terliegt. Nach § 330 A.O. kann das Finanzamt das Zwangsverfahren auch gegen diese Personen anordnen. Der Anordnung des Zwangsverfahrens muß eine Entscheidung des Finanzamts über die Haftung des Inanspruchgenommenen vorausgehen. Gegen eine einen Widerspruch zurückweisende Entscheidung kann er nur im Wege des Zivilprozesses auf Feststellung klagen, daß er zur Erfüllung der Schuld nicht verpflichtet sei. Daß die Schuld, für die er haftet, nicht entstanden oder bereits erloschen sei, kann er ohne die Bestimmung des § 125 vor der Zahlung nur im Wege der Verwaltungsbeschwerde geltend machen[110]). Im Falle der Beitreibung trotz Erlöschens steht ihm ein Erstattungsanspruch zu[111]). Die Rechtsstellung des nach Bürgerlichem Recht Haftenden gegenüber dem Finanzamt ist demnach, falls das Finanzamt ihn nach § 330 A.O. in Anspruch nimmt, dieselbe wie die des Hauptschuldners. Für den Fall seiner Inanspruchnahme im Besteuerungsverfahren muß daher auch § 125 zur Anwendung kommen.

3. Wer zur Duldung der Zwangsvollstreckung in ein Grundstück verpflichtet ist, das er nach zwangsweiser Eintragung einer Sicherungshypothek für steuerrechtliche Forderungen erworben hat. Diese Person kann ebenfalls nach § 330 A.O. im Besteuerungsverfahren in Anspruch genommen werden[112]). Es trifft sie zwar keine persönliche Zahlungsverpflichtung. Sie ist aber zur Duldung der Zwangsvollstreckung in ein eigenes Vermögensstück verpflichtet. Wird sie auf Grund von § 330 A.O. in Anspruch genommen, so kann sie ohne die Bestimmung des § 125 auch nur im Wege der Beschwerde geltend machen, daß die Hypothekenforderung erloschen sei. Dieser Einwand steht ihr nach § 1137 B.G.B. zu. Im Falle der Zwangsvollstreckung trotz Erlöschens der Forderung hat sie auf Grund von § 152 A.O. einen Erstattungsanspruch. Die Rechtsstellung dieser Person ist demnach fast die gleiche, wie die des persönlich Haftenden. Es besteht ein Bedürfnis für die Anwendung des § 125.

4. Wer nach den Steuergesetzen verpflichtet ist, aus Mitteln, die seiner Verwaltung unterliegen, eine Leistung zu bewirken. Dies ist der sogen. steuerrechtliche Vertreter. Beispiele enthält § 8 Abs. 4 Beitr.O. Das Finanzamt kann nach § 326 Abs. 2 A.O. auch gegen ihn ein Leistungsgebot erlassen. Er kann als Steuerpflichtiger im Sinne von § 125 A.O. aber nicht gelten, weil ihn keine persönliche Zahlungspflicht trifft. Er ist nur zur Duldung der Zwangsvollstreckung in das von ihm verwaltete Vermögen verpflichtet. § 8 Abs. 1 Beitr.O. Im Falle der Beitreibung trotz Erlöschens der Schuld steht nicht ihm, sondern nur dem von ihm vertretenen

110) vergl. § 14 Beitr.O.
111) vergl. Becker Kom. § 100 Bem. 3 S. 326.
112) Vergl. § 8 Abs. 3 Beitr.O.

Steuerpflichtigen ein Erstattungsanspruch zu.

5. Wer nur nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts in Verbindung mit § 120 A.O. verpflichtet ist, wegen steuerrechtlicher Zahlungsverpflichtung die Zwangsvollstreckung in ein Vermögen zu dulden, das seiner Verwaltung unterliegt. Beispiele solcher bürgerlich-rechtlicher Duldungspflicht enthält § 8 Abs. 5 Beitr.O., nämlich die Duldungspflicht des Nießbrauchers an einem Vermögen oder einer Erbschaft und die des Ehemanns nach § 1411 B.G.B. Das Finanzamt kann nach § 330 A.O. auch diese Personen im Besteuerungsverfahren in Anspruch nehmen. Es trifft sie aber keine persönliche Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. Ebenfalls steht ihnen kein Erstattungsanspruch zu. § 125 kann daher keine Anwendung finden.

6. Wer sich durch Vertrag verpflichtet hat, die Steuerschulden eines anderen zu bezahlen oder dafür einzustehen. Diese Person trifft zwar auch eine Zahlungsverpflichtung, aber keine steuerrechtliche, weil die Verpflichtung auf privatrechtlichen und nicht auf steuerrechtlichen Vorschriften beruht. Die Vorschriften der A.O. über das Besteuerungsverfahren, also auch § 125, finden keine Anwendung. Der Anspruch des Fiskus ist nach § 120 Abs. 2 A.O. ausschließlich nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts zu verfolgen.

3. Welche Behörde ist Finanzamt im Sinne von § 125 A.O.?

Finanzämter im Sinne der A.O. sind die Hauptzollämter für die Verwaltung der Zölle und Verbrauchsteuern und die Finanzämter für die Verwaltung der Besitz- und Verkehrsteuern. Im Einzelfall kommt als Finanzamt im Sinne von § 125 A.O. dasjenige Hauptzollamt oder Finanzamt in Betracht, dem die Verwaltung der Abgabe obliegt, zu der die streitige Zahlungsverpflichtung gehört. Finanzamt im Sinne von § 125 ist daher im Einzelfall nicht das Finanzamt oder Hauptzollamt, welches die Zahlungsverpflichtung in Ausübung von Rechtshilfe im Auftrage des mit der Verwaltung der betreffenden Abgabe betrauten Finanzamts beizutreiben hat[113]).

b) **Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt.**

Eine weitere Voraussetzung für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids ist das Bestehen von Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt darüber, ob die Zahlungsverpflichtung erloschen ist.

1. Welche Gründe kommen als Erlöschensgründe im Sinne von § 125 A.O. in Betracht?

Unter dem Erlöschen einer Schuld versteht man in der Regel

113) vergl. Baer, Deutsch. St.Bl. 1931 Sp. 855.

den Untergang derselben nach ihrer Entstehung ohne Aenderung des Entstehungstatbestandes. In diesem Sinne spricht das B.G.B. von einem Erlöschen der Schuldverhältnisse. Die A.O. hat nicht ausdrücklich festgelegt, was steuerrechtlich unter dem Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung zu verstehen ist. In der Regel dürfte aber auch die A.O. den Ausdruck „erlöschen" im gemeinüblichen Sinne gebrauchen, z. B. in den §§ 148, 151, 153, 154, 156. Ob dies auch für § 125 zutrifft, bedarf der näheren Prüfung. Es ist zu berücksichtigen, daß § 125 eine Vorschrift formellen Inhalts ist, die einen besonderen Zweck verfolgt. Daraus ergeben sich Erlöschensgründe formeller Art neben den materiellen. Vorweg sei noch bemerkt, daß Zahlung und Aufrechnung nicht die einzigen Erlöschensgründe sind, die als solche im Sinne von § 125 A.O. in Betracht kommen. Die Vorschrift über den Abrechnungsbescheid folgt zwar unmittelbar auf die Vorschriften der §§ 122 bis 124 über die Zahlung, Verrechnung eines gezahlten Betrages auf mehrere Zahlungsverpflichtungen und die Aufrechnung. In § 125 ist aber allgemein von einem Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung die Rede[114]).

a) Materielle Erlöschensgründe.

Aus materiellen Gründen kann im Sinne von § 125 A.O. nicht nur die materiell entstandene, sondern auch jede, wenn auch zu Unrecht festgesetzte und geforderte Zahlungsverpflichtung erlöschen. Der Eintritt eines materiellen Erlöschensgrundes hat auch bei zu Unrecht festgesetzten Zahlungsverpflichtungen die Wirkung, daß die Zahlung nicht mehr gefordert werden darf. Als materielle Erlöschensgründe können folgende in Betracht kommen:

1. Die Zahlung. Alle Zahlungsverpflichtungen können durch Zahlung erlöschen. Sie ist der regelmäßig in Frage kommende Erlöschensgrund. Sie kann erfolgen durch den Steuerpflichtigen selbst oder durch einen Dritten. Als Dritter leistet Zahlungen für den Steuerpflichtigen namentlich, wer neben dem Steuerpflichtigen haftet oder zur Duldung der Zwangsvollstreckung in eigenes oder von ihm verwaltetes Vermögen verpflichtet ist. Es kann aber auch jede beliebige andere Person Zahlungen mit tilgender Wirkung für den Steuerpflichtigen leisten.

Als Zahlung gilt nach § 351 A.O. auch die Wegnahme gepfändeten Geldes durch den Vollziehungsbeamten. Ebenso gilt als Zahlung die Empfangnahme des Versteigerungserlöses durch den versteigernden Beamten im Beitreibungsverfahren. § 353 A.O.

2. Die Leistung an Zahlungsstatt. Durch eine andere Leistung als eine Geldleistung kann eine steuerrechtliche Zahlungsverpflich-

114) Vergl. Begründung S. 41.

tung nur getilgt werden, wenn es ausdrücklich gesetzlich für zulässig erklärt ist[115]). Als neues Beispiel kommt die nach der Not-V.O. vom 4. 9. 1932[116]) zulässige Tilgung von bestimmten Steuerschulden durch Leistung von Steuergutscheinen in Betracht.

Der Leistung an Zahlungsstatt ähnlich liegt der Fall der Tilgung einer Geldstrafe durch Verbüßung der Ersatzfreiheitsstrafe. Auch in diesem Falle liegt ein Erlöschen der Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 vor.

3. Die Aufrechnung. Sowohl der Steuerberechtigte wie der Steuerpflichtige können eine Zahlungsverpflichtung durch Aufrechnung zum Erlöschen bringen.

Der Steuerberechtigte — Reich, Land oder Gemeinde — kann gegen Geldforderungen, die er zu begleichen hat, mit fälligen steuerrechtlichen Ansprüchen, die ihm zustehen, aufrechnen. Zulässigkeit, Form und Wirkung dieser Aufrechnung bestimmen sich nach den Vorschriften des Bürgerlichen Rechts in Verbindung mit § 32 Beitr.O. Das Finanzamt kann die Aufrechnung namens des Steuerberechtigten erklären, soweit es hierzu allgemein oder im Einzelfall ermächtigt ist. Als Erlöschensgrund im Sinne von § 125 kommt aber auch die von einer anderen Stelle namens des Fiskus erklärte Aufrechnung in Betracht.

Der Steuerpflichtige kann nach § 124 A.O. gegen Steueransprüche mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen aufrechnen, insbesondere mit Erstattungs- und Vergütungsansprüchen. Steueransprüche im Sinne von § 124 sind nur die oben S. 43 unter Zif. 1 bis 3 genannten Ansprüche nebst den auf sie entfallenden Zinsen und Kosten[117]). Die schwierige Frage, ob der Steuerpflichtige nur mit Ansprüchen gegen den jeweils Steuerberechtigten aufrechnen kann, mag hier mit Rücksicht auf den Gegenstand der Darstellung dahingestellt bleiben[118]).

4. Die Anrechnung. Die Anrechnung kommt insbesondere vor in den Fällen der Leistung von Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträgen. §§ 95 bezw. § 69, 83, 102 Eink.St.G. Den Vorauszahlungen und Steuerabzügen liegen selbständige Zahlungsverpflichtungen im Verhältnis zur endgültig veranlagten Steuerschuld zugrunde[119]). Die veranagte Steuerschuld gilt nicht ohne weiteres als durch die Vorauszahlungen oder Abzüge getilgt. Es ist vielmehr ein besonderer Akt, die Anrechnung, erforderlich. Die Anrechnung erfolgt durch Erklärung des Finanzamts gegenüber dem Steuerpflichtigen entweder ausdrücklich oder stillschweigend. Die förmlichen Steuer-

115) S. Bühler, Lehrb. § 84 III S. 459; vergl. ferner Hensel, Steuerrecht § 18 S. 83, der auf §§ 38 ff. Ersch.St.G. hinweist.
116) 1. Teil Kap. 1, RGBl. 1932 I S. 425 ff.
117) vergl. § 33 Beitr.O.
118) vergl. Becker, Ergänzung S. 82.

bescheide enthalten in der Regel eine Angabe der festgesetzten Steuerschuld und der anzurechnenden Beträge. Die Anrechnung ist rechtlich als eine besondere Art der Aufrechnung anzusehen. Sie bringt die Zahlungsverpflichtung, auf die angerechnet wird, zum Erlöschen.

5. Der Erlaß. Der steuerrechtliche Erlaß ist ein einseitiger Verzicht des Steuerberechtigten auf einen entstandenen Anspruch mit der Wirkung, daß der Anspruch erlischt. Er ist nicht generell zulässig, sondern nur, soweit es durch Gesetz, Verordnung oder Statut besonders bestimmt ist. Freie Verfügungsmacht über steuerrechtliche Ansprüche haben die Finanzbehörden nicht[120]).

Der Erlaß ist in der Regel Erlaß aus Billigkeitsgründen. Der wichtigste Fall ist der Erlaß auf Grund von § 131 A.O., wonach der R.F.M. für einzelne Fälle (auch für eine Mehrheit von einzelnen Fällen, wie bei Unwetterschäden, oder sonstigen Notständen) Reichssteuern, deren Einziehung nach Lage des einzelnen Falles unbillig wäre, ganz oder zum Teil erlassen kann. Diese Befugnis gilt sinngemäß für andere steuerrechtliche Zahlungsverpflichtungen als Steuerschulden[121]). Der R.F.M. hat seine Befugnis auf Grund von § 131 Abs. 3 A.O. in gewissen Grenzen den Landesfinanzämtern und Finanzämtern übertragen. Wer einen Erlaß ausgesprochen hat, ist für die Frage, ob eine Zahlungsverpflichtung im Sinne vom § 125 A.O. erloschen ist, gleichgültig.

Der Erlaß kann in der Regel schon vor Entstehung der Steuerschuld verfügt werden. Er hat dann zur Folge, daß die Schuld nicht zur Entstehung kommt. Der R.F.H. vertrat früher den Standpunkt, daß der vor Entstehung der Schuld ausgesprochene Erlaß den Steuertatbestand nicht beseitige. Es müsse für diesen Erlaß dasselbe gelten, wie für einen nach Entstehung der Schuld ausgesprochenen Erlaß. Er berühre daher nur die Erhebung, nicht aber die Veranlagung der Steuer und könne im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid nicht geltend gemacht werden[122]). Diesen Standpunkt hat der R.F.H. in einem späteren Urteil vom 28. 7. 1931[123]) aufgegeben. Der R.F.H. hat in diesem Urteil u. a. ausgeführt:

„Der Billigkeitserlaß kann zwar als Hebungsmaßnahme in Betracht kommen, wenn er, was wohl die Regel bildet, erst nach Entstehung der Steuerschuld ausgesprochen wird. Ist aber wie hier die Steuerschuld infolge des Erlasses überhaupt nicht ins Leben getreten, also garnicht vorhanden gewesen, so kommt der

119) vergl. Bühler, Lehrb. § 85 II S. 463; R.F.H. Urteil vom 14. 12. 1926 E. Bd. 20 S. 108.
120) vergl. Becker, Kom. § 108 Bem. 2 S. 347.
121) vergl. Becker, a., a. O. Bem. 3 S. 348.
122) RF.H. Urteil vom 9. 10. 1925, E. Bd. 17 S. 209.

Erlaß als Hebungsmaßnahme nicht in Frage. Er kann und muß vielmehr lediglich im Veranlagungsverfahren berücksichtigt werden."

Dieselbe Ansicht vertritt Becker[124]). Wenn der vor Entstehung der Steuerschuld ausgesprochene Erlaß die Entstehung verhindert, kann er als Erlöschensgrund im Sinne von § 125 A.O. nicht gelten. Dies nimmt auch die Begründung an, wo es heißt:

„Wird eine Steuer schon vor ihrer Entstehung erlassen, so ist dies ein Umstand, der bereits bei der Steuerfestsetzung zu berücksichtigen ist und daher nicht als Erlöschensgrund im Sinne von § 103a R.A.O. anzusehen ist"[125]).

6. Befreiungen und Ermäßigungen. Befreiungen und Ermäßigungen von Steuern, allgemein oder für bestimmte Arten von Fällen, sind vielfach bereits in den Steuergesetzen, Verordnungen oder Statuten festgelegt. Sie können auf Grund gesetzlicher Ermächtigung auch von der zuständigen Behörde angeordnet werden. Das Hauptbeispiel einer solchen Ermächtigung bietet die Bestimmung des § 13 A.O., auf die verwiesen wird. Eine Anordnung nach § 13 A.O. erfolgt durch Rechtsverordnung. Wenn die Befreiungen oder Ermäßigungen vor Entstehung der Steueransprüche aegeordnet werden, stellen sie in der Regel eine Abgrenzung des Steuertatbestandes dar. Sie hindern die Entstehung der Steueransprüche, soweit die Befreiung oder Ermäßigung reicht[126]). Befreiungen und Ermäßigungen können aber auch nach Entstehung der Steueransprüche angeordnet werden[127]). Dies ist z. B. geschehen durch die Verordnung des Reichspräsidenten vom 12. 5. 1932[128]), über die Anpassung der Vermögenssteuer, Erbschaftssteuer und Grunderwerbssteuer an die seit dem 1. 1. 1931 eingetretenen Wertrückgänge. Es mag dahingestellt bleiben, ob es sich in diesen Fällen um eine Rückwirkung materiell-rechtlicher Normen oder um einen Verzicht des Fiskus auf entstandene Ansprüche handelt. Die nach Entstehung aber vor Tilgung der Schulden angeordneten Befreiungen oder Ermäßigungen müssen auf alle Fälle als Erlöschensgründe im Sinne von § 125 A.O. gelten, ausgenommen vorläufig die Fälle, in denen nach den Anordnungen vor Eintritt der Befreiung oder Ermäßigung im Einzelfall noch ein Erlaß oder eine Berichtigung der Steuerfestsetzung erforderlich ist. Falls es streitig ist, ob eine Zahlungsverpflichtung unter die Befreiungs- oder Ermäßigungsvor-

123) E. Bd. 29 S. 210.
124) Kom. § 81 Bem. 3 S. 273, St.W. 1931 I Sp. 1179.
125) s. Begründung S. 41.
126) s. Becker, Kom. § 1 Bem. 9 b S. 14; Bühler Lehrb. § 10 III S. 72; Hensel, Steuerrecht § 10 S. 46.
127) s. Becker, Kom. § 108 Bem. 5 S. 353.
128) RGBl. I S. 192.

schrift fällt, ist der gleiche Rechtsschutz erforderlich wie z. B. im Streitfalle über ein Erlöschen durch Erlaß. Im Falle der Zahlung sind, falls die Befreiung oder Ermäßigung Platz greift, Erstattungsansprüche gegeben[129]).

7. Die Niederschlagung. Nach § 130 A.O. dürfen Steuern unter bestimmten Voraussetzungen niedergeschlagen werden. Im Gegensatz zum Erlaß ist die Niederschlagung kein Erlöschensgrund. Sie bedeutet nur, daß die zuständige Behörde vorläufig den Anspruch nicht duchzusetzen versuchen will[130]).

8. Die Verjährung. Nach § 143 A.O. unterliegen die Ansprüche des Steuerberechtigten der Verjährung. Durch steuerrechtliche Verjährung erlischt der Anspruch mit seinen Nebenansprüchen — § 148 A.O., während die Verjährung nach Bürgerlichem Recht nur eine Einrede erzeugt. § 222 B.G.B.

9. Die Hinterlegung. Die A.O. nennt als Erlöschensgründe ausdrücklich nur Zahlung, Aufrechnung, Erlaß und Verjährung, dagegen nicht die im Bürgerlichen Recht als Erlöschensgrund anerkannte Hinterlegung. Es fragt sich, ob die A.O. die Materie des Erlöschens der Zahlungsverpflichtungen erschöpfend hat regeln wollen. Bühler bejaht diese Frage[131]), während u. a. Becker annimmt[132]), daß das Erlöschen der Steuerschuld durch die A.O. nur in einzelnen Beziehungen geregelt sei. In der Tat dürfte die A.O. für die Annahme einer erschöpfenden Regelung des Erlöschens der Steueransprüche kaum genügenden Anhalt bieten. Die Hinterlegung drüfte auch im Steuerrecht als Erlöschensgrund grundsätzlich anzuerkennen sein. Ihre Voraussetzungen nach § 372 B.G.B. nämlich Verzug des Gläubigers oder Unmöglichkeit der Erfüllung aus einem in der Person des Gläubigers liegenden Grunde, oder wegen Ungewißheit über die Person des Gläubigers, werden aber bei steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen kaum vorkommen.

10. Die befreiende Schuldübertragung. Eine befreiende Schuldübernahme durch Vertrag ist im Steuerrecht nicht zulässig[133]). Eine befreiende Schuldübertragung kraft Gesetzes gibt es in einigen Fällen, z. B. in den Fällen des § 99 Abs. 1 S. 3 A.O.[134]). Diese ist zwar kein Erlöschensgrund im regelmäßigen Sinne. Sie muß aber grundsätzlich als Erlöschensgrund im Sinne von § 125 A.O. gelten, weil sie fast die gleiche Wirkung für die Zahlungsverpflichtung des Steuerpflichtigen hat wie z. B. die Zahlung, und weil bei ihrem

129) vergl. Becker, Kom. § 108 Bem. 5 S. 353.
130) vergl. § 26 Beitr.O.
131) Lehrb. § 30 S. 215, 216.
132) Kom. § 81 S. 273.
133) vergl. Bühler, Lehrb. § 9 I S. 65, § 32 II S. 224; Spohr, Kom. § 100 Anm. 2 b 1 S. 205.
134) vergl. Bühler a. a. O.

Eintritt nach Festsetzung der Zahlungsverpflichtung das gleiche Rechtsschutzbedürfnis für die Anwendung des § 125 A.O. vorliegt wie beim Eintreten sonstiger Erlöschensgründe. Praktisch dürfte die Erteilung eines Abrechnungsbescheides kaum in Frage kommen, da der gesetzliche Schuldübergang, namentlich in den Fällen des § 99 Abs. 1 S. 3 A.O., regelmäßig vor Festsetzung der Steuer erfolgen wird.

11. Das Erlöschen der Haftungs- und Duldungspflicht.

Wie oben[135]) erörtert ist, ist als Steuerpflichtiger im Sinne von § 125 A.O. auch anzusehen, wer nach Steuerrecht oder nach Bürgerlichem Recht in Verbindung mit § 120 A.O. neben dem Steuerpflichtigen haftet oder zur Duldung der Zwangsvollstreckung in ein Grundstück verpflichtet ist. Die Verpflichtungen dieser Personen sind, wenn sie im Besteuerungsverfahren festgesetzt werden, als Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O. anzusehen. Sie können aus den zu 1 bis 10 angeführten Gründen erlöschen, wenn die Erlöschensgründe in der Person des Haftenden oder zur Duldung der Zwangsvollstreckung Verpflichteten eintreten. Sie erlöschen in der Regel aber auch, wenigstens gegenüber dem Finanzamt, wenn die unter 1 bis 8 aufgeführten Erlöschensgründe in der Person des Hauptschuldners mit Tilgungswirkungen für die Hauptschuld vorkommen. So bestimmt z. B. § 149 A.O., daß von der Haftung befreit wird, wer neben dem Steuerpflichtigen haftet, wenn der Anspruch gegen den Steuerpflichtigen verjährt ist, es sei denn, daß dem Haftenden selbst eine Hinterziehung zur Last fällt. Ein Erlaß kann auf die Verpflichtung des Hauptschuldners beschränkt werden. In der Regel dürfte er aber die Verpflichtung des Haftenden mitumfassen.

Die Verpflichtungen des Haftenden oder zur Duldung der Zwangsvollstreckung in ein Grundstück Verpflichteten sind aber auch dann im Sinne von § 125 A.O. als erloschen anzusehen, wenn die Haftungs- oder Duldungspflicht nach ihrer rechtskräftigen Feststellung wegfällt ohne Eintritt eines der obigen Erlöschensgründe und ohne daß die Hauptschuld erlischt. Solche Fälle dürften im geltenden Steuerrecht wegen der Unzulässigkeit vertraglicher Vereinbarungen kaum vorkommen. Soweit sie vorkommen, muß der nachträgliche Wegfall der Haftungs- oder Duldungspflicht als ein Erlöschen im Sinne von § 125 A.O. gelten. In diesen Fällen besteht dasselbe Rechtsschutzbedürfnis für die Anwendung von § 125 wie in den Fällen des eigentlichen Erlöschens. Nach Wegfall der Haftungs- oder Duldungspflicht wäre sonst gegen eine Inanspruchnahme nur die Beschwerde im Verwaltungswege, nach erfolgter Zahlung aber ein Erstattungsanspruch gegeben.

135) s. oben S. 33 ff.

b) Formelle Erlöschensgründe.

Oben[136]) ist dargelegt, daß eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. stets gegeben ist, wenn eine solche festgesetzt und gefordert ist. Ob die Festsetzung zu Unrecht erfolgt, oder ob sie formell rechtskräftig ist, ist gleichgültig. Die Festsetzung kann zu Gunsten des Steuerpflichtigen im Sinne von § 151 A.O. berichtigt werden. Es wird auf die Aufzählung von Berichtigungsfällen nach § 151 A.O. auf S. 22 verwiesen. Es fragt sich, ob die Vornahme der Berichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen als ein Erlöschensgrund im Sinne von § 125 anzusehen ist. Die Berichtigung hat zwar kein Erlöschen der Zahlungsverpflichtung im materiellen Sinne zur Folge. Die festgesetzte Zahlungsverpflichtung ist in den Berichtigungsfällen in der Regel materiell garnicht entstanden. Gleichwohl muß die Frage, ob die Berechtigung einen Erlöschensgrund darstellt, bejaht werden. Die Berichtigung hat, formell betrachtet, den Untergang der formell bestehenden, weil festgesetzten und geforderten, Zahlungsverpflichtung zur Folge. Man kann dies als ein Erlöschen im formellen Sinne bezeichnen. In diesen Fällen kann ein Bedürfnis für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids und die Zulassung des ordentlichen Rechtsweges vorliegen. Wie oben[137]) bei Erörterung der Frage, ob in den Fällen der Berichtigung eine Feststellungsklage in Frage kommen könne, näher ausgeführt ist, kann es vorkommen, daß das Finanzamt die erfolgte Berichtigung außer Acht läßt und auf Grund des ursprünglichen Bescheides zur Hebung und Beitreibung schreitet. Ohne die Anwendung von § 125 wäre der Steuerpflichtige in diesen Fällen vor der Zahlung allein auf die Beschwerde im Verwaltungswege angewiesen. Die Annahme, daß die Berichtigung ein Erlöschensgrund im Sinne von § 125 sei, findet auch, allgemein betrachtet, eine Stütze in dem formellen Charakter der Bestimmung des § 125. Zum mindesten muß § 125 in diesen Fällen entsprechende Anwendung finden[138]).

2. Gegenstand und Entstehung der Meinungsverschiedenheiten.

a) Die Bestimmung des § 125 klingt, was der Erfordernis von Meinungsverschiedenheiten anbetrifft, an an die Vorschrift des Artikel 13 Abs. 2 Reichs-V., wonach der Staatsgerichtshof angerufen werden kann, wenn Zweifel oder Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, ob eine landesrechtliche Vorschrift mit dem Reichsrecht vereinbar ist. Während aber Artikel 13 R.V. schon bloße Zweifel genügen läßt, ist die Erteilung eines Abrechnungsbescheids

136) s. oben S. 32 ff.
137) s. oben S. 23.
138) vergl. Becker, Ergänzung S. 86 unter f.

nur beim Vorliegen von Meinungsverschiedenheiten zulässig. Meinungsverschiedenheiten zwischen einem Steuerpflichtigen und einem Finanzamt im Sinne von § 125 A.O. liegen vor, wenn das Finanzamt gegen den Steuerpflichtigen eine Zahlungsverpflichtung festgesetzt hat und der Meinung ist, die Zahlungsverpflichtung bestehe noch, während der Steuerpflichtige der Meinung ist, die Zahlungsverpflichtung sei bereits erloschen. Finanzamt und Steuerpflichtiger müssen sich ihre Meinungen gegenseitig zum Ausdruck gebracht haben. Wenn umgekehrt der Steuerpflichtige der Meinung ist, die Zahlungsverpflichtung sei bereits erloschen, so ist eine Meinungsverschiedenheit im Sinne von § 125 nicht gegeben. Der § 125 will dem Steuerpflichtigen Rechtsschutz gegen eine Inanspruchnahme gewähren. Dieser Rechtsschutz ist nicht erforderlich, wenn das Finanzamt die Zahlungsverpflichtung als erloschen betrachtet. Einen Anspruch auf Annahme der Zahlung seitens des Finanzamts hat der Steuerpflichtige nicht.

Das Finanzamt gibt seiner Meinung, daß die Zahlungsverpflichtung noch bestehe, ernstlich erstmalig durch das Leistungsgebot Ausdruck. Das Leistungsgebot pflegt in der Regel mit der Verfügung, durch welche die Zahlungsverpflichtung festgesetzt wird, verbunden zu sein. Es kann aber auch später ergehen. § 9 Beitr.-O.[139]). Ferner gibt das Finanzamt seiner Meinung, daß die Zahlungsverpflichtung noch bestehe, insbesondere Ausdruck durch die Mahnung und die Anordnung der Beitreibung. Der Steuerpflichtige gibt seine Meinung, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen sei, insbesondere kund durch Gegenvorstellungen gegenüber den Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen des Finanzamts. Der Steuerpflichtige kann sich darauf beschränken, ohne nähere Begründung zu behaupten, die Zahlungsverpflichtung sei erloschen. Diese Behauptung kann unter Umständen in der Stellung des Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids zu erblicken sein. In der Regel wird der Steuerpflichtige seine Meinung aber tatsächlich oder rechtlich näher begründen. Die Vorstellungen des Steuerpflichtigen können eine Beschwerde gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen darstellen. Das Verhältnis dieses Rechtsmittels zum Abrechnungsbescheid ist unten[140]) näher erörtert.

Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung können bereits entstehen, bevor die Zahlungsverpflichtung fällig ist. Eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung kann nämlich sowohl aus materiellen Gründen, z. B. durch Zahlung und Erlaß, als auch aus formellen Gründen, z. B. durch Zurücknahme der Festsetzungsverfügung, im Sinne von § 125 A.O. er-

139) s. die Ausführungen oben S. 9.
140) s. unten S. 12 unter 1.

löschen, bevor sie fällig wird. Die Frage, wann eine steuerrechtliche Zahlungsverpflichtung fällig wird, ist oben[141]) erörtert. Das Leistungsgebot des Finanzamts ergeht in der Regel auch bereits vor der Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung.

b) Meinungsverschiedenheiten werden zur Stellung eines Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids regelmäßig erst Veranlassung geben, wenn das Finanzamt durch die Vorstellungen des Steuerpflichtigen nicht veranlaßt wird, seine Verfügung zurückzunehmen, oder wenn der Steuerpflichtige bei seiner Meinung beharrt, nachdem das Finanzamt auf die Vorstellungen des Steuerpflichtigen hin seine Ansicht, daß die Zahlungsverpflichtung noch bestehe, näher begründet hat.

Zu Meinungsverschiedenheiten im Sinne von § 125 A.O. können alle oben[142]) genannten Erlöschensgründe Veranlassung bieten. Am häufigsten werden wahrscheinlich Meinungsverschiedenheiten darüber vorkommen, ob ein von dem Steuerpflichtigen gezahlter Betrag auf mehrere bestehende Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen richtig verrechnet sei oder zur Tilgung sämtlicher Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen ausgereicht habe. Es sind dies die Meinungsverschiedenheiten, zu denen § 123 A.O. Veranlassung bietet. Auf die Fälle des § 123 ist die Bestimmung des § 125 in erster Linie zugeschnitten, wie schon die Bezeichnung des Bescheides als Abrechnungsbescheid ergibt. Im übrigen können die Meinungsverschiedenheiten sich darum drehen, ob die rechtlichen oder tatsächlichen Merkmale eines Erlöschensgrundes gegeben seien.

c) Zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt können zugleich Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen mehrerer Zahlungsverpflichtungen bestehen. Es kann insbesondere vorkommen, daß streitig ist:

ob eine bestimmte Hauptschuld, z. B. eine Geldstrafe, nebst Zinsen und Kosten erloschen sei, oder,

ob alle zu einer bestimmten Abgabe gehörenden Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen, z. B. die Einkommensteuerschulden für mehrere Jahre nebst Zinsen und Kosten erloschen seien, oder,

ob sämtliche geltend gemachten Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt erloschen seien.

Die Meinungsverschiedenheiten müssen aber stets bestimmte Zahlungsverpflichtungen, eine oder mehrere, zum Gegenstand haben. Es genügt z. B. nicht, wie der R.F.H. in seinem Urteil vom 3. 5. 1933[143]) zutreffend ausführt, daß der Steuerpflichtige gegen-

141) s. oben S. 33.
142) s. oben S. 36 ff.
143) RStBl. 1933 Nr. 20 S. 454. s. auch die Ausführungen unten S. 66.

über einer etwaigen summarischen Zahlungsanforderung des Finanzamts behauptet, er habe seine sämtlichen Zahlungsverpflichtungen erfüllt. Er muß vielmehr, nachdem er sich darüber Klarheit verschafft hat, aus welchen einzelnen Verpflichtungen sich die Restforderung zusammensetzt, die einzelnen Zahlungsverpflichtungen, deren Erlöschen er behaupten will, angeben. Erst dann liegen Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen von Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O. vor.

Die Erlöschensgründe der einzelnen Zahlungsverpflichtungen können, wenn bezgl. mehrerer Zahlungsverpflichtungen Meinungsverschiedenheiten bestehen, verschieden sein.

c) Ein Antrag des Steuerpflichtigen.

Schließlich ist Voraussetzung für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids, daß der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag stellt. Der Antrag muß bei dem zuständigen Finanzamt gestellt werden[144]).

1. Eine besondere Form schreibt die A.O. speziell für die Stellung eines Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids nicht vor. Eine entsprechende Anwendung sonstiger Vorschriften, etwa des § 249 A.O., der für die Form der Einlegung von Rechtsmitteln mit Rücksicht auf die Wirkungen der Rechtsmitteleinlegung gewisse Grenzen zieht, erscheint nicht geboten. Der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids wahrt keine Rechtsmittel- oder sonstige Frist. Er kann daher in beliebiger Form mündlich, schriftlich, telefonisch usw. gestellt werden.

Der Antrag braucht nicht ausdrücklich als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids oder eines Bescheides nach § 125 A.O. bezeichnet zu werden. Erklärungen eines Steuerpflichtigen, mit denen er seine Rechte gegenüber den Finanzbehörden wahrnimmt, sind, wie alle Willenserklärungen, nach Treu und Glauben auszulegen. Dieser Grundsatz ist in der A.O. insbesondere in der Bestimmung des § 249 Abs. 2 zum Ausdruck gekommen, wonach ein Rechtsmittel als eingelegt gilt, wenn aus dem Schriftstück oder aus der Erklärung hervorgeht, daß sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt[145]). Für den Antrag auf Erteilung des Abrechnungsbescheids muß es genügen, wenn die Erklärung des Steuerpflichtigen seinen Willen, eine Entscheidung des Finanzamts und gegebenenfalls der Gerichte über das Bestehen der Zahlungsverpflichtung herbeizuführen, genügend zu erkennen gibt. Dabei wird aber folgendes zu beachten sein:

In der gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen des Finanz-

144) s. oben S. 36/37.

145) vergl. hierzu Becker, Kom. § 234 Bem. 4 S. 734, § 127 Bem. 2 S. 376.

amts gerichteten Erklärung des Steuerpflichtigen, die Zahlungsverpflichtung sei bereits erloschen, wird in der Regel noch kein Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids zu erblicken sein, weil der Steuerpflichtige meistens erwarten wird, daß das Finanzamt sich seiner Meinung anschließt. Erst die auf die Erwiderung des Finanzamts, die Zahlungsverpflichtung bestehe noch, erfolgende Erklärung des Steuerpflichtigen wird den Antrag auf Erteilung eines Abrechnungbescheids enthalten. Es kommt in der Praxis häufig vor, daß ein Steuerpflichtiger, der eine Zahlungsaufforderung oder Mahnung erhalten hat, dem Finanzamt erklärt, seiner Meinung nach habe er seine sämtlichen Zahlungsverpflichtungen durch seine zu den und den Zeitpunkten geleisteten Zahlungen getilgt, und daß er beantragt, ihm eine Abrechnung zu erteilen. Zu einem solchen Fall hat der R.F.H. in seinem Urteil vom 3. 5. 1933[146]) folgendes ausgeführt:

„Verlangt das Finanzamt im Beitreibungsverfahren als Rest auf Einkommen- und Umsatzsteuer und andere Steuern einen bestimmten Betrag und behauptet demgegenüber der Steuerpflichtige, alle seine Zahlungsverpflichtungen habe er erfüllt, deshalb bestehe die Forderung des Finanzamts nicht, so besteht eine Amtspflicht der Steuerbehörde, dem Steuerpflichtigen im Korrespondenzwege oder auch durch mündliche Verhandlung mit ihm die Verrechnung, so wie sie das Finanzamt vorgenommen hat, darzulegen. Lassen sich die Meinungsverschiedenheiten auf diesem Wege nicht klären, insbesondere nicht feststellen, hinsichtlich welcher Einzelposten die Meinungsverschiedenheit besteht, und beantragt der Pflichtige jetzt oder auch schon von Anfang an eine schriftliche Abrechnung, so wird das Finanzamt sie zu erteilen haben. Eine solche schriftliche Abrechnung ist aber kein Abrechnungsbescheid im Sinne von § 125, gegen den das ordentliche Rechtsmittelverfahren gegeben wäre, sondern es ist dies lediglich eine Mitteilung, die den Stand der zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen obwaltenden geldlichen Beziehungen klarstellen will und gegen den ebenso wie gegen ihre Versagung nur die Beschwerde nach § 237 A.O. gegeben ist. . . . . Wird nun eine solche Abrechnung von der Finanzkasse erteilt, so ist dadurch der Steuerpflichtige in die Lage versetzt, zu den einzelnen Posten und der Art ihrer Verrechnung Stellung zu nehmen und seine gegebenenfalls abweichende Stellungnahme zu begründen. Erst jetzt sind die Voraussetzungen des § 125 A.O. — eine Meinungsverschiedenheit über das Erlöschen bestimmter Zahlungspflichten — gegeben. Ueber sie entscheidet das Finanzamt (nicht Kasse) durch Abrechnungsbe-

146) RStBl. 1933 Nr. 20 S. 454 unter A.

scheid. Durch die vorstehende Sonderung zwischen Abrechnung und Abrechnungsbescheid und dadurch, daß gegen die Versagung der Abrechnung nur die Beschwerde nach § 237 A.O. gegeben ist, wird dem Steuerpflichtigen nicht der Rechtsschutz des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens entzogen".

Der Rechtsfinanzhof unterscheidet mit Recht zwischen Abrechnung und Abrechnungsbescheid, die man vielleicht treffender als formloses und förmliches Abrechnungsverfahren bezeichnen kann. Er erblickt einen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids nicht schon in der Erklärung des Steuerpflichtigen, seine Zahlungsverpflichtungen seien getilgt, und in dem Antrag auf Erteilung einer Abrechnung über seine Zahlungen, sondern sieht ihn erst dann als gegeben an, wenn der Steuerpflichtige an Hand der ihm erteilten Abrechnung behauptet, die und die nach der Abrechnung noch bestehenden Verpflichtungen seien bereits erloschen. Ein Steuerpflichtiger, der die Erteilung einer Abrechnung beantragt, hat es in den meisten Fällen auf einen rechtlich bindenden Abrechnungsbescheid und seine Wirkungen auch gar nicht abgesehen. Ihm genügt die Klarstellung durch eine Abrechnung.

Mit Rücksicht auf die unten[147]) näher erörterten Wirkungen des Abrechnungsbescheids muß man an den Antrag auf seine Erteilung etwas strengere Anforderungen stellen als an die meisten sonstigen rechtlich bedeutsamen Erklärungen eines Steuerpflichtigen. tigen.

Bestehen Zweifel darüber, ob eine Erklärung des Steuerpflichtigen, auch wenn sie ausdrücklich als Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids bezeichnet ist, einen solchen Antrag darstellen soll, so ist es Pflicht des Finanzamts, diese Zweifel sofort zu klären, am zweckmäßigsten durch Rückfrage bei dem Steuerpflichtigen.

2. Unter dem Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids können sonstige rechtlich bedeutsame Erklärungen des Steuerpflichtigen verborgen sein. Als solche Erklärungen kommen in Betracht: ein Rechtsmittel gegen die Festsetzung der Zahlungsverpflichtung, wie Einspruch oder Beschwerde, weiter ein Antrag auf Stundung oder Aussetzung der Beitreibung, ferner namentlich ein Antrag auf Erstattung, wenn bereits gezahlt ist. Ferner kann der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids unter Umständen als Beschwerde gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen aufgefaßt werden müssen. Die Erklärung des Steuerpflichtigen ist in allen diesen Fällen als das zu behandeln, was sie nach dem vermutlichen Willen des Steuerpflichtigen sein soll.

---

147) s. unten S. 69 ff.

3. Es fragt sich nun, ob der Steuerpflichtige bei Stellung des Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids die Zahlungsverpflichtungen, bezgl. deren der Abrechnungsbescheid erteilt werden soll, bezeichnen muß. Vorgeschrieben ist dies nicht. Der Abrechnungsbescheid braucht aber nicht, wie unten[148]) näher erörtert ist, in jedem Falle sämtliche bestehenden Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt zu umfassen, sondern grundsätzlich nur die, auf die sich die Meinungsverschiedenheiten beziehen. Man wird daher verlangen müssen, daß der Steuerpflichtige bei Stellung des Antrags die Zahlungsverpflichtungen, über deren Erlöschen er eine Entscheidung herbeigeführt haben will, bezeichnet, es sei denn, daß diese Frage in den der Stellung des Antrags vorhergehenden Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt bereits genügend geklärt ist. Im zweifel ist anzuehmen, daß der Steuerpflichtige über alle Zahlungsverpflichtungen, über deren Erlöschen Meinungsverschiedenheiten bestehen, einen Abrechnungsbescheid wünscht. Zweckmäßig, wenn auch nicht notwendig, ist es ferner, daß der Steuerpflichtige bei Stellung des Antrags die Gründe für seine Ansicht, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen sei, nochmals kurz und klar zusammengefaßt vorbringt.

4. Von welchem Stadium des Besteuerungsverfahrens an bis zu welchem Zeitpunkt der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids gestellt und der Bescheid erteilt werden kann, ist unten[149]) näher erörtert. Hier sei nur bemerkt, daß es geschehen kann, sobald eine Meinungsverschiedenheit über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt besteht. Wie oben[149a]) ausgeführt ist, kann eine Meinungsverschiedenheit im Sinne von § 125 A.O. unter Umständen bereits vor der Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung entstehen. Der Abrechnungsbescheid kann daher in solchen Fällen bereits vor der Fälligkeit der Zahlungsverpflichtung beantragt und erteilt werden. Ein gestellter Antrag kann bis zur Erteilung des Abrechnungsbescheids von dem Steuerpflichtigen zurückgenommen werden.

5. Wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt ernsthafte Meinungsverschiedenheiten über das Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung bestehen, und der Steuerpflichtige nicht aus eigenem Antrieb einen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids stellt, ist es Pflicht des Finanzamts, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit, einen Abrechnungsbescheid zu beantragen und auf diesem Wege eine Entscheidung der Gerichte herbeiführen, hinzuweisen[150]). Diese Aufgabe wird den Finanzämtern na-

148) s. unten S. 56 unter 4.
149) s. oben S. 44.
149a) s. unten S. 44/45 und S. 87 unter 4.
150) vergl. Becker, Kom. § 4 Bem. 20 S. 74.

mentlich solange obliegen, wie das neu geschaffene Institut des Abrechnungsbescheids wenig bekannt ist.

d. Sind Zahlungverpflichtung, Meinungsverschiedenheiten und Antrag notwendige Voraussetzungen für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids?

1. Daß eine Zahlungsverpflichtung des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt besteht oder bestanden hat, ist eine notwendige Voraussetzung für die Erteiung eines Abrechnungsbescheids. Die Zahlungsverpflichtung ist die Grundlage des Streites, der durch den Abrechnungsbescheid entschieden werden soll. Wenn die Zahlungsverpflichtung nicht besteht oder nicht bestanden hat, kann nicht festgestellt werden, daß sie erloschen ist oder noch besteht. Da aber, wie oben[151]) näher erörtert ist, als Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. jede formell wenn auch zu Unrecht festgesetzte Zahlungsverpflichtung anzusehen ist, braucht, wenn ein Abrechnungsbescheid erteilt wird, nur eine solche Festsetzung vorzuliegen und die Prüfung des Finanzamts diesbezgl. sich nicht weiter zu erstrecken.

Stellt das Finanzatm fest, daß eine ordnungsmäßige Feststellung nicht vorliegt, ist z. B. in einem formlos zu erteilenden Steuerbescheid nicht ein bestimmter Betrag innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht — § 212 A.A. —, so muß das Finanzamt den Antrag des Steuerpflichtigen auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids ablehnen, wenn der Steuerpflichtige auf Erteilung des Bescheids bestehen sollte.

2. Das Bestehen von Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt über das Erlöschen der Zahlungverpflichtung dürfte nicht als notwendige Voraussetzung für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids anzusehen sein. Weder vor noch nach Stellung des Antrags brauchen solche Meinungsverschiedenheiten zu bestehen. Der Steuerpflichtige wird einen Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids in der Regel nur stellen, wenn er der Meinung ist, die Zahlungsverpflichtung sei ganz oder teilweise erloschen. Selbst wenn das Finanzamt bei Stellung des Antrags diese Meinung in jeder Beziehung teilt, gleichgültig, ob es vorher anderer Meinung gewesen ist oder nicht, hat der Steuerpflichtige noch ein Interesse daran, einen Abrechnungsbescheid, d. h. eine Entscheidung über das Bestehen oder Erlöschen der Zahlungsverpflichtung zu erhalten. Es ist nämlich möglich, daß das Finanzamt seine Auffassung nachträglich dahin ändert, daß die Zahlungsverpflichtung noch bestehe. Das erforderliche Rechtsschutzinteresse ist also noch vorhanden.

Gelangt das Finanzamt nach Stellung des Antrags und Prüfung

151) s. oben S. 32 ff.

des Falles zu der Auffassung, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, so ist ein Abrechnungsbescheid entsprechenden Inhalts zu erteilen. Ein Abrechnungsbescheid ist nicht nur dann zu erteilen, wenn das Finanzamt zu dem Ergebnis kommt, die Zahlungsverpflichtung bestehe noch.

Wenn der Steuerpflichtige nach Stellung des Antrags zu der Auffassung gelangt, die Zahlungsverpflichtung bestehe noch, und wenn er diese Auffassung dem Finanzamt erklärt, so wird in dieser Erklärung in der Regel eine Zurücknahme des Antrags zu erblicken sein. Wenn der Antrag nicht zurückgenommen wird, ist anzunehmen, daß der Steuerpflichtige noch der Auffassung ist, die Zahlungsverpflichtung sei erloschen, und ein Abrechnungsbescheid zu erteilen.

3. Der Antrag des Steuerpflichtigen auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids ist dagegen eine notwendige Voraussetzung. Das Erfordernis der Mitwirkung des Betroffenen in Form eines Antrags oder einer Zustimmung ist im Verwaltungsrecht häufiger aufgestellt, z. B. bei der Beamtenanstellung, der Einbürgerung und der Konzessionserteilung. Jellinek[152]) bezeichnet die Verwaltungsakte, die nicht ohne Mitwirkung des Betroffenen ergehen dürfen, als zweiseitige Verwaltungsakte im Gegensatz zur herrschenden Meinung, wonach auch diese Verwaltungsakte nur einseitig sind[153]). Ob das Erfordernis der Mitwirkung zwingend ist, ist im Wege der Auslegung namentlich aus Wortlaut und Zweck der Vorschrift zu entnehmen. In § 125 ist ausdrücklich bestimmt, daß der Abrechnungsbescheid auf Antrag zu erteilen ist. Der Abrechnungsbescheid ist zudem zu Rechtsschutzzwecken eingeführt und hat, wie unten erörtert ist[154]), Feststellungs- und Rechtskraftwirkungen, die nicht gegen den Willen des Steuerpflichtigen hervorgerufen werden dürfen. Ein von einem Finanzamt ohne Antrag erteilter Abrechnungsbescheids ist, wie jeder Verwaltungsakt, der ohne die erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen ergeht, rechtsungültig. Es fragt sich aber, ob er unwirksam ist oder nur anfechtbar. In der Regel ist ein ungültiger Verwaltungsakt nur anfechtbar[155]). Jellinek meint[156]), daß die fehlende Mitwirkung des Betroffenen den zweiseitigen Verwaltungsakt stets unwirksam mache. Fleiner dagegen nimmt u. a. an[157]), daß nur diejenige Verfügung unwirksam sei, der ein wesentliches juristisches Element fehle. Wesentlich sei, daß alle rechtlichen Voraussetzungen erfüllt seien, die das Gesetz als unerläßlich betrachtet. Er führt als Beispiele den Antrag des Be-

152) Jellinek § 11 II S. 252.
153) s. Fleiner § 13 S. 193 Anm. 72; Hatschek § 2 S. 12.
154) s. unten S. 72 unter V.
155) s. Hatschek § 2 S. 10; Ascher St. Arch. 1931 S. 100.
156) Jellinek § 11 IV 1 S. 271.

troffenen bei der Beamtenanstellung und der Einbürgerung an. Dieser Meinung Fleiners ist im allgemeinen beizutreten. Die als Beispiele genannten Verwaltungsakte sind aber rechtsgestaltender Art. Bei diesen mag der Mangel der Mitwirkung des Betroffenen die Unwirksamkeit zur Folge haben. Bei den rein deklaratorischen Verwaltungsakten, die, wie der Abrechnungsbescheid, nur eine Feststellung treffen[158]), ist die Mitwirkung des Betroffenen jedoch wohl nicht so wesentlich und bedeutsam, daß ihr Fehlen Unwirksamkeit zur Folge haben könnte. Der Mangel des Antrags kann beim Abrechnungsbescheid daher nur im Wege der Anfechtung geltend gemacht werden.

Weil auch ein ohne Antrag erteilter Bescheid nicht unwirksam, sondern nur anfechtbar ist, ist aber noch nicht jede Abrechnung über seine Zahlungen und noch bestehenden Zahlungsverpflichtungen, die einem Steuerpflichtigen von einem Finanzamt erteilt wird, ein Abrechnungsbescheid, wie Ascher[159]) annimmt. Solche Abrechnungen werden häufig Steuerpflichtigen von der Finanzkasse auf Anfrage nach dem gegenwärtigen Stande ihrer Verpflichtungen erteilt[160]). Ferner enthalten Steuerbescheide vielfach eine Berechnung der Abschlußzahlung nach Leistung von Vorauszahlungen oder vorläufigen Zahlungen. Ein Abrechnungsbescheid liegt nur vor, wenn erkennbar ist, daß eine Entscheidung nach § 125 A.O. getroffen werden soll[161]). Nicht die Abrechnung ist das wesentliche beim Abrechnungsbescheid, sondern die Entscheidung über das Bestehen oder Erlöschen der Zahlungsverpflichtung[162]).

II. Wer muß den Abrechnungsbescheid erteilen?

DerAbrechnungsbescheid ist nach § 125 A.O. vom Finanzamt zu erteilen. Finanzämter im Sinne von § 125 A.O. sind die im besonderen als Finanzämter bezeichneten Behörden für die Verwaltung der Besitz- und Verkehrssteuern und die Hauptzollämter. Es wird auf die diesbezgl. Ausführungen oben S. 36 verwiesen. Es fragt sich, welche Abteilung oder Dienststelle des Amtes den Bescheid zu erteilen hat.

1. Gesetzlich festgelegt ist dies nicht. Ascher[163]) meint, aus § 123 u. 125 lasse sich entnehmen, daß der Abrechnungsbescheid vom Veran-

157) Fleiner § 13 S. 203.
158) s. unten S. 54.
159) a. a. O.
160) s. die Ausführungen oben S. 47.
161) vergl. L.F.A. Berlin Präsid. Erlaß vom 21. 2. 1931 — S. 1200 — I 1/31 in Erlaß und Entsch. 1931 S. 89.
162) gegen Ascher s. auch Carganico, St. Arch. 1931 S. 137; ferner Baer, Deutsch.St.Bl. 1931 Sp. 853.
163) St.Arch. 1931 Nr. 4 S. 99.

lagungsbeamten zu entwerfen sei. Denn, so führt er aus, in § 123, bei dem es sich um die Art der Verrechnung eingehender Zahlungen handele, werde stets der Ausdruck „Finanzamt" mit dem Zusatz „Finanzkasse" verwandt, während in § 125 der Ausdruck „Finanzamt" ohne diesen Zusatz gebraucht sei, obwohl doch gerade durch den Abrechnungsbescheid die Fragen der Verrechnung aus § 123 erledigt werden sollten. Diese Folgerung geht fehl, wie auch Cargnico[164]) annimmt. Wie oben[165]) ausgeführt ist, kommt die Erteilung eines Abrechnungsbescheids nicht lediglich in den Fällen des § 125 A.O. in Betracht. Die in § 123 geregelten Verwaltungsgeschäfte sind ihrem Gegenstand nach von denen des § 125 wesentlich verschieden. Die Frage, wer innerhalb eines Amtes die bestimmten Verwaltungsgeschäfte vorzunehmen hat, ist auch in der Regel gesetzlich nicht festgelegt, sondern der Regelung durch die Verwaltungsbehörden überlassen. Es mag dahingestellt bleiben, ob in § 123 die Finanzkasse ausschließlich für die darin genannten Verwaltungsgeschäfte für zuständig erklärt ist. Wenn ausnahmsweise eine gesetzliche Regelung der Zuständigkeit einer Abteilung eines Amtes für bestimmte Verwaltungsgeschäfte getroffen ist, kann daraus auf eine gesetzliche Regelung der Zuständigkeit in Bezug auf andere Geschäfte nicht geschlossen werden.

2. Der R.F.M. hat bislang besondere Bestimmungen darüber, wem die Erteilung des Abrechnungsbescheids innerhalb eines Amtes zufällt, nicht getroffen. Es ist daher zu untersuchen, welcher Abteilung oder Dienststelle die Erteilung nach den jetzt geltenden Bestimmungen über die Geschäftsverteilung innerhalb der Aemter obliegt.

Soweit die Finanzämter, welche die Besitz- und Verkehrssteuern verwalten, in Frage kommen, ist bezgl. der Geschäftsverteilung zu unterscheiden zwischen den Sach- und Arbeitsgebieten, d. h. der sogen. Veranlagungsabteilung, der Finanzkasse und der Vollstrekkungsstelle. Die der Finanzkase zufallenden Geschäfte sind in der Amtskassenordnung, die der Vollstreckungsstelle obliegenden Geschäfte in der Beitreibungsordnung festgelegt. Unter diese Geschäfte fällt die Erteilung eines Abrechnungsbescheids ihrer Art nach nicht, sie fällt daher der Veranlagungsabteilung zu. Der Vorsteher des Finanzamts, dem die gesamte Leitung der Dienstgeschäfte zusteht, kann aber allgemein oder im Einzelfall auch die Beamten der Finanzkasse oder der Vollstreckungsstelle mit der Erteilung des Abrechnungsbescheids beauftragen. Im allgemeinen dürfte die Erteilung eines Abrechnungsbescheids durch die Veranlagungsabteilung auch zweckmäßig sein, weil bei Erteilung des

164) St.Arch. 1931 S. 136.
165) s. oben S. 56 ff. unter 4.

Bescheides geprüft werden muß, ob eine ordnungsmäßige Festsetzung vorliegt[166]). In einigen Fällen mag eine Erteilung des Bescheids durch die Finanzkasse, z. B. wenn streitig ist, ob die Zahlungsverpflichtung durch Zahlung erloschen ist, oder durch die Vollstreckungsstelle, wenn streitig ist, ob eine Zahlungsverpflichtung durch Beitreibung oder durch Aufrechnung erloschen ist, zweckmäßig sein.

Soweit die Hauptzollämter in Frage kommen, fällt die Erteilung des Abrechnungsbescheids den Zollämtern, die Hilfsstellen der Hauptzollämter sind, zu, weil diesen die Festsetzung und Erhebung derAbgaben obliegt[167]). In den Gesamtbereich dieser Verwaltungsgeschäfte fällt auch die Erteilung eines Abrechnungsbescheids. Bezgl. der Frage, wem innerhalb des Zollamts die Erteilung des Bescheids zufällt, ob den Sachgebieten und Abschnitten oder den Zollkassen, gelten die obigen die Finanzämter betreffenden Ausführungen entsprechend.

III. Inhalt, Rechtsnatur, Form und Bekanntgabe des Abrechnungsbescheids.

a) Inhalt und Rechtsnatur.

1. Der Abrechnungsbescheid ist seiner rechtlichen Natur nach ein Verwaltungsakt und zwar eine steuerrechtliche Verfügung im Sinne von § 91 A.O. Die steuerrechtliche Verfügung ist „ein unmittelbar nach außen wirksamer Ausspruch einer Steuerbehörde, der in Anwendung eines Steuergesetzes auf einen Einzelfall Rechtsverhältnisse bestimmter Personen regelt"[168]). Es fragt sich, was das Finanzamt durch den Abrechnungsbescheid aussprechen muß. Der Abrechnungbescheid ist nach § 125 A.O. vom Finanzamt zu erteilen, wenn zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt Meinungsverschiedenheiten darüber bestehen, ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist. Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf Erteilung des Abrechnungsbescheids. Durch den Abrechnungsbescheid muß das Finanzamt seine Meinung kundgeben und aussprechen, daß die Zahlungsverpflichtung noch besteht, oder ob und gegebenenfalls wieweit sie erloschen ist[169]). Der Ausspruch des Finanzamts kann auch dahin lauten, daß die Zahlungsverpflichtung teilweise noch bestehe oder teilweise erloschen sei. Dieser Ausspruch des Finanzamts ist eine Feststellung. Als Verfügung

166) vergl. den oben S. 52 Anm. 144 angeführten Erlaß des L.F.A. Präsid. Berlin.

167) Hauptzollamts-Gesch.O. vom 20. 7. 1931, I § 3, Reichs.Fin.Bl. 1931 S. 80.

168) s. Bühler, Lehrb. § 51 I S. 324.

169) vergl. Nieberl, Aenderungen § 103 a S. 52.

die eine Feststellung trifft, ist der Abrechnungsbescheid, allgemein verwaltungsrechtlich betrachtet, keine konstitutive sondern eine deklaratorische Verfügung, ein Erkenntnis[170]).

In § 91 A.O. sind als Arten steuerrechtlicher Verfügungen genannt: Entscheidungen, Beschlüsse und Anordnungen. Der Abrechnungsbescheid dürfte als Entscheidung im Sinne von § 91 A.O. anzusehen sein. Der Steuerpflichtige hat einen Anspruch auf Erteilung des Abrechnungsbescheids, d. h. einen Anspruch auf die durch den Abrechnungsbescheid zutreffende Feststellung. Ueber diesen Feststellungsanspruch des Steuerpflichtigen trifft das Finanzamt durch den Bescheid eine Entscheidung. Der § 91 A.O. will im übrigen nur Beispiele von Verfügungen nennen, aber keine erschöpfende Aufzählung aller Arten steuerrechtlicher Verfügungen bieten[171]). Allgemein geprochen entscheidet das Finanzamt durch den Abrechnungsbescheid über den zwischen ihm und dem Steuerpflichtigen bestehenden Streit über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung.

2. Die durch den Abrechnungsbescheid getroffene Feststellung darf nicht auf einen oder mehrere streitige Erlöschensgründe beschränkt werden, z. B. darauf, ob die Zahlungsverpflichtung durch Erlaß erloschen ist, während es, obwohl der Erlaß verneint wird, dahingestellt bleibt, ob sie durch Aufrechnung getilgt ist. Die Feststellung muß sich auf alle bis zu dem Zeitpunkt, für den sie getroffen wird, vorliegenden Erlöschensgründe erstrecken. Der Bescheid soll die Frage, ob die Zahlungsverpflichtung noch besteht oder erloschen ist, endgültig klären. Eine auf einen oder mehrere bestimmte Erlöschensgründe beschränkte Feststellung wäre auch in vielen Fällen überflüssig und zwecklos.

3. Die Feststellung, daß die Zahlungsverpflichtung noch besteht, oder daß sie erloschen ist, muß für einen bestimmten Zeitpunkt getroffen werden, mit anderen Worten, es wird durch den Bescheid festgestellt, daß die Zahlungsverpflichtung in einem bestimmten Zeitpunkt noch besteht oder erloschen ist. Der Feststellungszeitpunkt bildet daher einen wesentlichen Bestandteil des Bescheids. Die Feststellung auf einen bestimmten Zeitpunkt ist notwendig, weil z. B. im Falle des Bestehens der Zahlungsverpflichtung nach der Feststellung neue Erlöschensgründe eintreten können. Als Feststellungszeitpunkt darf nicht ein beliebiger vor Erlaß des Bescheids liegender Zeitpunkt gewählt werden, auch nicht der Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Erteilung des Bescheids. Weil der Bescheid die Frage, ob die Zahlungsverpflichtung noch besteht oder erloschen ist, möglichst endgültig klären soll, müssen alle Er-

170) vergl. Bühler, Lehrb. § 5 1 II S. 326.
171) vergl. Becker, Kom. § 73 Bem. 1 S. 218.

löschensgründe berücksichtigt werden, die zeitlich bei Erlaß des Bescheids berücksichtigt werden können. Berücksichtigt werden können alle bis zum Zeitpunkt der Willensbildung, d. h. der Beurkundung oder des Erlasses des Bescheids durch den zuständigen Beamten[172]) vorliegenden Erlöschensgründe. Der Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids durch den zuständigen Beamten, der auch das Datum der dem Steuerpflichtigen zu behändigenden Ausfertigung abgibt, ist daher der Feststellungszeitpunkt. Ein späterer Zeitpunkt, namentlich der der Bekanntgabe des Bescheids an den Steuerpflichtigen, kann als Feststellungszeitpunkt nicht gelten, weil die Feststellung die nach dem Erlaß eintretenden Erlöschensgründe nicht umfassen kann.

4. Es ist nun die wichtige Frage zu untersuchen, welche Zahlungsverpflichtungen der Abrechnungsbescheid, d. h. die in ihm enthaltene Feststellung, umfassen muß. Muß er alle Zahlungsverpflichtungen im Sinne von § 125 A.O., die dem Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt obliegen, umfassen, oder kann er auf eine oder mehrere Zahlungsverpflichtungen beschränkt werden[173]).

In der Begründung zu § 125[174]) ist am Schluß in einem besonderen Absatz u. a. ausgeführt:

„Zusammenfassend läßt sich sagen, daß der in § 103a vorgesehene Abrechnungsbescheid sich etwa mit dem vergleichen läßt, was man im kaufmännischen Leben als Abstimmung einer laufenden Rechnung (eines Kontokorrents) zu bezeichnen pflegt."

Bei der Abstimmung eines Kontokorrents werden die für jede Partei gebuchten Gutposten zusammengerechnet und so für jede Partei eine Gutsumme gebildet. Dann wird die kleinere von der größeren abgezogen und der so gebildete Saldo anerkannt[175]). Wenn man den Vergleich des Abrechnungsbescheids mit der Saldoziehung beim Kontokorrent soweit möglich praktisch durchführen wollte, so müßten in dem Abrechnungsbescheid alle festgesetzten und noch nicht erloschenen Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt aufgeführt werden. Die Begründung einer einheitlichen Schlußforderung als neue Forderung im Wege des Vertrages kann bei steuerrechtlichen Zahlungsverpflichtungen nicht in Frage kommen. Die in dem Bescheid aufge-

172) vergl. die Ausführungen unten S. 60.

173) Nach Abfassung der nachfolgenden Ausführungen unter 4. und 5. hat der R.F.H. in seinem Urteil vom 3. 5. 1933 — RStBl. 1933 Nr. 20 S. 452 —, auf das verwiesen wird, zu der vorstehend aufgeworfenen Frage eingehend Stellung genommen. Der Standpunkt des R.F.H. und seine Begründung stimmen im wesentlichen mit dem unter 4. und 5. vertretenen überein.

174) oben S. 5/6.

175) Enneccerus, I 2 § 298 A S. 234. Vergl. die Ausführungen des R.F.H. a. a. O. (Anm. 173) S. 454.

führten Zahlungsverpflichtungen wären dann als bestehend festgestellt, während bezgl. aller übrigen festgesetzten aber in dem Bescheid nicht als bestehend aufgeführten Zahlungsverpflichtungen durch den Bescheid festgestellt wäre, daß sie erloschen seien.

Für die Auffassung, daß der Abrechnungsbescheid alle festgesetzten aber noch nicht erloschenen Zahlungsverpflichtungen umfassen muß, spricht auch die Bezeichnung des Bescheids als Abrechnungsbescheid. Diese Bezeichnung deutet darauf hin, daß eine Gesamtabrechnung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt vorgenommen werden soll. Auch der Umstand, daß § 125 fast unmittelbar auf die Bestimmung des § 123 über die Verrechnung eines gezahlten Betrages auf mehrere Zahlungsverpflichtungen eines Steuerpflichtigen folgt, spricht für diese Auffassung. Der Wortlaut des § 125 läßt aber im übrigen auch eine andere Auslegung zu. § 125 lautet: „Bestehen . . . . Meinungsverschiedenheiten darüber, ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist, so hat das Finanzamt dem Steuerpflichtigen auf Antrag einen schriftlichen Bescheid (. . . .) zu erteilen. Nicht aber heißt es in § 125, was für die obige Auslegung sprechen würde: Bestehen Meinungsverschiedenheiten darüber, ob noch Zahlungsverpflichtungen bestehen und welche, so ist ein Abrechnungsbescheid zu erteilen. Unter einer Zahlungsverpflichtung im Sinne der Bestimmung ist eine einzelne bestimmte Zahlungsverpflichtung zu verstehen[176]). Darum dürfte schon nach dem Wortlaut des § 125 auch über eine einzelne Zahlungsverpflichtung ein Bescheid im Sinne von § 125 A.O. erteilt werden können.

Der in der Begrnüdung angegebene und oben[177]) hervorgehobene eigentliche Zweck des Abrechnungsbescheids, dem Steuerpflichtigen, dessen Zahlungsverpflichtung erloschen ist, die Möglichkeit zu geben, bereits vor der Zahlung eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über das Erlöschen herbeizuführen, erfordert auch keineswegs, daß der Abrechnungsbescheid in jedem Falle alle Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen umfaßt. In Fällen, in denen nur über das Erlöschen einer oder mehrerer Zahlungsverpflichtungen Streit herrscht, während das Bestehen der übrigen Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen unstreitig ist, wäre die Aufnahme aller noch bestehenden Zahlungsverpflichtungen in den Bescheid eine unnütze Belastung des Bescheids und eines sich etwa ausschließenden Rechtsmittelverfahrens.

Mit Rücksicht auf Wortlaut und Zweck der Bestimmung des § 125 ist daher anzunehmen, daß der Abrechnungsbescheid auf eine oder mehrere einzelne Zahlungsverpfichtungen des Steuerpflich-

176) vergl. Becker, Ergänzung S. 87, s. oben S. 45.
177) s. oben S. 27/28.

tigen beschränkt werden kann. Die Bezeichnung des Bescheids als Abrechnungsbescheid und den Vergleich des Bescheids mit de Abstimmung einer laufenden Rechnung hat der Gesetzgeber woh gewählt im Hinblick auf die auch durch die Not.V.O. vom 1. 12. 1930 neugeschaffene Bestimmung des § 123 über die Verrechnung eines gezahlten Betrages auf mehrere Zahlungsverpflichtungen, deren Fälle[180]), wie oben bereits erörtert ist, vielfach Anlaß zu Meinungsverschiedenheiten im Sinne von § 125 bieten werden, ohne daß der Gesetzgeber damit festlegen wollte, daß der Abrechnungsbescheid in allen Fällen eine Gesamtabrechnung sein müsse.

5. Maßgebend dafür, welche Zahlungsverpflichtungen der Abrechnungsbescheid im Einzelfall umfassen muß, ist der Antrag des Steuerpflichtigen. Der Antrag ist eine notwendige Vorausetzung der Erteilung des Bescheids. Wie der Steuerpflichtige es in der Hand hat, ob überhaupt ein Abrechnungsbescheid ergehen soll, so muß er auch bestimmen können, über welche Zahlungsverpflichtungen der Bescheid erteilt werden soll[181]). Oben ist bereits ausgeführt, daß der Steuerpflichtige bei Stellung des Antrags grundsätzlich die Zahlungsverpflichtungen, über deren Erlöschen eine Entscheidung herbeigeführt werden soll, bezeichnen muß, es sei denn, daß diese Frage in den der Stellung des Antrags vorhergehenden Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt bereits genügend geklärt ist. Im Zweifel ist anzunehmen, daß der Abrechnungsbescheid bezgl. aller Zahlungsverpflichtungen ergehen soll, deren Erlöschen streitig ist.

Der Abrechnungsbescheid kann in den einzelnen Fällen dieselben Gruppen von Zahlungsverpflichtungen umfassen, auf die sich gleichzeitig Meinungsverschiedenheiten zu beziehen pflegen. Die am häufigsten vorkommenden Gruppierungen sind oben S. 45 aufgeführt. Da die Meinungsverschiedenheiten in vielen Fällen zum Gegenstand haben werden, ob ein gezahlter Betrag richtig verrechnet ist und zur Tilgung sämtlicher bestehenden Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen ausgereicht hat, so wird der Abrechnungsbescheid in vielen Fällen sämtliche noch bestehenden Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen gegenüber dem Finanzamt umfassen müssen[182]). Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob einzelne Zahlungsverpflichtungen noch nicht fällig oder gestundet sind, oder ob ihre Beitreibung ausgesetzt ist[183]). Wie oben[184]) ausgeführt ist, kann über eine Zahlungsverpflichtung unter Umständen ein Abrechnungsbescheid bereits beantragt und erteilt werden, bevor die Zahlungsverpflichtung fällig ist. Der Ab-

180) s. oben S. 45.
181) s. oben S. 49 unter 3.
182) vergl. den oben S. 52 Anm. 161 angeführten Erlaß d. L.F.A. Berlin.
183) vergl. Becker, Ergänzung S. 86.
184) s. oben S. 28 und 49.

rechnungsbescheid gleicht in diesen Fällen der Abstimmung eines Kontokorrents[185]). Voraussetzung ist aber, daß § 125 für alle Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen zur Anwendung kommen kann. Es wird diesbezüglich auf die oben[186]) gemachten Ausführungen verwiesen.

6. Muß der Abrechnungsbescheid eine Begründung enthalten, d. h. muß die Feststellung, die den erkennenden Teil des Bescheides bildet, begründet sein? In dem Bescheid muß, wie in jeder Verfügung, die Gesetzesstelle, auf Grund der er erlassen wird, also § 125 A.O., angeführt werden. Ob die Anführung der in Frage kommenden Gesetzesstelle in steuerrechtlichen Verfügungen ein zwingendes Erfordernis für die Gültigkeit der Verfügung ist, ist allerdings zweifelhaft[187]). Eine weitere tatsächliche und rechtliche Begründung dürfte für den Abrechnungsbescheid nicht unbedingt notwendig esin. Eine solche Begründung ist wohl notwendig bei konstitutiven Verfügungen oder Anordnungen, weil erkennbar sein muß, ob die Voraussetzungen der Anordnung vorliegen, nicht aber bei Verfügungen, die wie der Abrechnungsbescheid lediglich eine Feststellung treffen. Eine nähere Begründung des Abrechnungsbescheids wird aber in den meisten Fällen unbedingt zweckmäßig sein. Der Abrechnungsbescheid soll nach Möglichkeit die vorhandenen Meinungsverschiedenheiten klären. Zudem müssen unbegründete Rechtsmittel vermieden werden. Die Begründung[188]) sagt daher mit Recht: „Inwieweit die Verpflichtung zur Zahlung der Steuer erloschen ist, ist in dem Abrechnungsbescheid darzulegen". Inhalt und Umfang der Begründung müssen sich nach den bestehenden Meinungsverschiedenheiten richten[189]). In den Fällen des Abrechnungsbescheids, zu denen § 123 A.O. Veranlassung bietet, wird es meistens erforderlich sein, in der Begründung sämtliche im Zeitpunkt der Zahlung eines zu verrechnenden Betrages bestehenden Zahlungsverpflichtungen aufzuführen und dann darzulegen, in welcher Reihenfolge der gezahlte Betrag auf die bestehenden Zahlungsverpflichtungen zu verrechnen war.

Als Abrechnungsbescheid braucht der Bescheid nicht ausdrücklich bezeichnet zu werden. In § 125 A.O. ist diese Bezeichnung zwar verwandt, ohne daß aber damit ein zwingendes Erfordernis für den Bescheid im Einzelfall aufgestellt ist. Die Bezeichnung ist auch in den Fällen, in welchen der Bescheid nur eine oder doch nicht alle Zahlungsverpflichtungen umfaßt, wenig zutreffend. Nur

185) s. oben S. 56.
186) s. oben S. 56.
187) vergl. hierzu die Ausführungen von Bühler, Lehrb. § 51 VI S. 331; Becker, Kom. vor § 73 Bem. 2 S. 217.
188) s. S. 29.
189) vergl. Nieberl, Aenderungen § 103 a S. 52.

in den Fällen, in welchen der Bescheid eine Gesamtabrechnung darstellt, ist die Bezeichnung eigentlich passend und zweckmäßig.

7. Der Abrechnungsbescheid braucht keine Rechtsmittelbelehrung zu enthalten. Dies ist weder in § 125 noch in sonstigen Vorschriften der A.O. bestimmt. Die A.O. schreibt für einige Bescheide ausdrücklich Rechtsmittelbelehrungen vor mit der Wirkung, daß ohne Rechtsmittelbelehrung die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf gesetzt wird, so in den Vorschriften der §§ 150 und 158 A.O. für Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche und in § 211 A.O. für Steuerbescheide. Der Abrechnungsbescheid kann weder als Steuerbescheid noch als Erstattungsbescheid im Sinne der genannten Bestimmungen gelten. Eine entsprechende Anwendung der Bestimmungen auf den Abrechnungsbescheid scheint nicht geboten, weil der Gesetzgeber für alle Bescheide, gegen die jetzt nach § 235 A.O. der Verwaltungsrechtsweg gegeben ist, keine Rechtsmittelbelehrung vorgeschrieben hat.

b) Form und Bekanntgabe.

1. Der Abrechnungsbescheid bedarf nach § 125 der Schriftform. Man unterscheidet bei förmlichen Verwaltungsakten zwischen der Willensbildung der Behörde und der Ausfertigung der Verfügung, die der Adressat zum Zwecke der Bekanntgabe erhält[190]). Da der Bescheid schriftlich zu erteilen ist, muß sowohl die Willensbildung der Behörde schriftlich erfolgen, d. h. die Verfügung muß durch den zuständigen Beamten beurkundet werden, als auch die Bekanntgabe.

An die Urkunde, welche die Willensbildung darstellt, sind, da sie bei den Akten bleibt, keine weiteren Anforderungen zu stellen, als daß sie die wesentlichen Erfordernisse eines Abrechnungsbescheids, nämlich die Feststellung, daß die Zahlungsverpflichtung noch besteht bezw. erloschen ist, enthält. Da der Zeitpunkt der Beurkundung oder des Erlasses beim Abrechnungsbescheid wesentlicher Bestandteil der Feststellung ist[191]), muß auch dieser in der Urkunde angegeben sein. Die Ausfertigung dagegen muß zunächst, wie bei jeder förmlichen Verfügung, die Angabe der Behörde, also des Finanzamts, von dem sie ausgeht, enthalten. Eine Zeitangabe, d. h. eine Angabe über den Zeitpunkt der Beurkundung braucht die Ausfertigung in der Regel nicht notwendig zu enthalten. Die Ausfertigung eines Abrechnungsbescheids muß diese Zeitangabe aber enthalten, weil sie wesentlicher Bestandteil des Abrechnungsbescheids ist und als solcher dem Steuerpflichtigen mitgeteilt werden muß.

190) s. Becker, Kom. § 211 Bem. 1 a S. 640.
191) s. die Ausführungen oben S. 55 unter 3.

Fraglich ist, ob die Ausfertigung des Bescheids von dem zuständigen Beamten unterzeichnet sein muß. Die entsprechende Frage ist auch beim Steuerbescheid streitig. Der R.F.H. nimmt an, daß es genügt, wenn der Bescheid erkennbar von einem Finanzamt ausgeht, wenn er z. B. mit dem Dienstsiegel unterstempelt oder durch das Wort „Finanzamt" abgeschlossen ist[192]). Diese Ansicht wird u. a. geteilt von Becker[193]), während Bühler[194]) die Ansicht vertritt, zur Schriftform gehöre, daß das Schriftstück unterschrieben und nicht bloß mit gestempelter oder gedruckter Unterzeichnung versehen sei. Auf eine weitere Prüfung der Frage kann hier, da sie nicht grundsätzlich zur Erörterung steht, verzichtet werden. Es dürfte auf alle Fälle zweckmäßig und, da ein Abrechnungsbescheid viel seltener vorkommt als ein Steuerbescheid, verwaltungstechnisch auch durchaus möglich sein, daß der zuständige Beamte die Ausfertigung des Abrechnungsbescheids unterzeichnet.

2. Der Abrechnungsbescheid muß dem Steuerpflichtigen, wie jede Verfügung ihrem Adressaten, bekanntgegeben werden, damit er wirksam wird. § 91 A.O. Die Bekanntgabe des Abrechnungsbescheids muß, wie bereits bemerkt ist, schriftlich, d. h. durch Uebermittlung einer Ausfertigung, erfolgen. Die Uebergabe der Ausfertigung kann erfolgen durch einfachen oder eingeschriebenen Brief. Eine förmliche Zustellung ist nicht erforderlich aber zulässig[195]).

I. Entwürfe von Abrechnungsbescheiden.

I.

Finanzamt Oldenburg — Oldenburg, den 1. 6. 1932

Auf Ihren Antrag vom 28. 5. 1932 erteile ich Ihnen auf Grund von § 125 A.O. folgenden

Abrechnungsbescheid:

Sie schulden an:

1. Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1932, festgesetzt durch Bescheid vom 20. 5. 1932, fällig am 10. 5. 1932 = RM. 65.55
2. Vermögenssteuervorauszahlung, festgesetzt durch Bescheid vom 20. 3. 1932, fällig am 15. 5. 1932 = „ 40,—

Begründung.

Sie haben am 25. 5. 1932 eine Zahlung in Höhe von RM. 905,— an die Finanzkasse geleistet. Durch

192) s. u. a. R.F.H. Urteil vom 16. 10. 1925, St.W. 1926 Nr. 1 Sp. 123:
193) Kom. § 211 Bem. 1 a S. 640.
194) Lehrb. § 51 IV S. 328.
195) vergl. § 91 Abs. 2 A.O.; siehe Urteil des R.F.H. vom 26. 9. 1928, St.W. 1929 II Nr. 42 Sp 83

diese Zahlung sind die obigen Zahlungsverpflichtungen entgegen Ihrer Behauptung nicht getilgt worden. Der gezahlte Betrag war auf andere Zahlungsverpflichtungen zu verrechnen. Sie schuldeten nämlich am 25. 5. 1932 an:

a)	Einkommensteuervorauszahlung 1932, fällig am 1. 4. 1932	= „	200,—.
	nebst 8% Stundungszinsen seit dem 11. 3. 1932	= „	0,85
	und 1½% Verzugszuschlag für jeden angefangenen halben Monat seit Fälligkeit	= „	12,—
b)	Gewerbesteuer, fällig am 1. 5. 1932	= „	30,—
	nebst 8% Stundungszinsen seit dem 11. 4. 1932	= „	—,10
	und Verzugszuschlägen seit dem 2. 5. 1932	= „	—,90
c)	Gemeindezuschlag zur Gewerbesteuer, fällig am 1. 5. 1932	= „	85,—
	nebst 8% Stundungszinsen seit dem 11. 4. 1932	= „	0,35
	und Verzugszuschlägen seit dem 2. 5. 1932	= „	2,55
d)	Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat März 1932, fällig am 1. 5. 1932	= „	300,—
	nebst 8% Stundungszinsen seit dem 11. 4. 1932	= „	1.30
	und Verzugszuschlägen seit dem 2. 5. 1932	= „	9,—
e)	Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1932, fällig am 10. 5. 1932	= „	250,—
	nebst Verzugszuschlägen seit dem 11. 5. 1932	= „	3,75
f)	Vermögenssteuervorauszahlung, fällig am 15. 5. 1932	= „	40,—
	nebst Verzugszuschlägen seit dem 16. 5. 1932	= „	—,60
g)	Kraftfahrzeugsteuer, fällig am 28. 4. 1932	= „	30,—
	nebst 12% Verzugszinsen seit dem 29. 4. 1932	= „	—,30
h)	Geldstrafe, fällig am 20. 5. 1932	= „	20,—
i)	Kosten der Mahnung wegen der Schulden zu a) bis g)	= „	5,15
k)	Kosten der Beitreibung wegen der Schulden zu a) bis g)	= „	7,70
		RM.	999,55

Auf diese Zahlungsverpflichtungen war der von Ihnen gezahlte Betrag gemäß § 123 A.O., da Sie bei der Zahlung keine Bestimmung darüber getroffen hatten, welche Schulden getilgt werden sollten, wie folgt zu verrechnen:

1. Auf die Geldstrafe zu h) mit	= RM.	20,—
2. auf die gesamten Kosten mit	= „	12,85
3. auf die gesamten Zinsen mit	= „	2,90
4. auf die gesamten Verzugszuschläge mit	= „	28,80
5. auf die Gewerbesteuer nebst Gemeindezuschlag mit	= „	125,—
	RM.	189,55

Gemäß § 123 Abs. 4 A.O. konnte die Finanzkasse bestimmen, auf welche Schuld der verbleibende Betrag Ihrer Zahlung verrechnet werden sollte. Die Finanzkasse hat verrechnet:

6. auf die Einkommensteuer zu a)	= „	200,—
7. auf die Kraftfahrzeugsteuer zu g)	= „	30,—
8. auf die Umsatzsteuervorauszahlung für März zu d)	= „	300,—
9. auf die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April in Höhe von RM. 250,—	= „	185,55
	RM.	905,—

Es bleiben also noch zu zahlen die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat April 1932 mit einem Restbetrage von = RM. 65,55
und die Vermögenssteuervorauszahlung zu f) = „ 40,—

Rechtsmittelbelehrung.

Gegen diesen Bescheid ist der Einspruch zulässig. Der Einspruch wäre beim Finanzamt Oldenburg einzulegen. Die Einlegungsfrist beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen der Bescheid zugestellt oder bekanntgemacht worden ist.

II.

Finanzamt Wandsbek — Wandsbek, den 15. 8. 1932

Auf Ihren Antrag vom 25. 5. 1932 erteile ich Ihnen auf Grund von § 125 A.O. folgenden

Abrechnungsbescheid:

Sie schulden RM. 200,— Einkommensteuer für den Steuerabschnitt 1931, festgesetzt durch Bescheid vom 15. 4. 1932, nebst Stundungszinsen in Höhe von jährlich 6% für die Zeit vom 15. 5. 1932 bis 1 .7. 1932

und Verzugszuschlägen in Höhe von 1½% für jeden angefangenen halben Monat seit dem 1. 7. 1932.

Begründung.

Ihre Einkommensteuerschuld für den Steuerabschnitt 1931 habe ich Ihnen nicht, wie Sie behaupten, durch meine Verfügung vom 1. 6. 1932 erlassen. Sie hatten zwar auch den Erlaß dieser Steuerschuld beantragt. Durch die Verfügung vom 1. 6. 1932 habe ich Ihnen aber nur die für den Steuerabschnitt 1930 durch Bescheid vom 15. 4. 1932 nachgeforderte Einkommensteuer erlassen.

Ihre Einkommensteuerschuld für 1931 ist auch nicht durch die von Ihnen am 1. 7. 1932 erklärte Aufrechnung mit einem Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch erloschen. Nach § 124 A.O. kann ein Steuerpflichtiger nur mit unbestrittenen oder rechtskräftig festgestellten Gegenansprüchen gegen Steueransprüche aufrechnen. Den Umsatzsteuer-Vergütungsanspruch, mit dem Sie aufgerechnet haben, habe ich aber weder anerkannt, noch ist er rechtskräftig festgestellt worden.

Rechtsmittelbelehrung.

III.

Finanzamt Altona-Blankenese Blankenese, den 1. 7. 1932

Auf Ihren Antrag vom 25. 5. 1932 erteile ich Ihnen auf Grund von § 125 A.O. folgenden

Bescheid:

Sie schulden RM. 300,— Kapitalverkehrssteuer, festgesetzt durch Bescheid vom 15. 4. 1932, nebst 10% Verzugszinsen seit dem 15. 5. 1932.

Begründung.

Sie behaupten, der Kapitalverkehrssteuerbescheid vom 15. 4. 1932 sei vom Finanzamt zurückgenommen worden. Dies trifft nicht zu. Bei der von Ihnen erwähnten Verhandlung mit dem Bezirksbearbeiter hat dieser Ihnen lediglich eine Zurücknahme des Bescheides in Aussicht gestellt für den Fall, daß die Nachprüfung Ihres Vorbringens ergeben sollte, daß die Steuer zu Unrecht festgesetzt sei. Ein Bezirksbearbeiter ist für die Zurücknahme eines Bescheides zudem nicht zuständig. Eine Zurücknahme des Bescheids zu Ihren Gunsten wäre auch nicht zulässig gewesen, weil der Bescheid bereits unanfechtbar geworden war. § 94 Abs. 1 Zif. 2 A.O.

Rechtsmittelbelehrung.

IV. Rechtsmittel und formelle Rechtskraft.

a) Rechtsmittel.

1. Gegen Abrechnungsbescheide sind nach § 235 Zif. 5 A.O. die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 gegeben. Die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 sind das Berufungsverfahren und das Anfechtungsverfahren. Im Berufungsverfahren sind gegeben der Einspruch, über den das Finanzamt entscheidet, die Berufung, über die das Finanzgericht entscheidet, und die Rechtsbeschwerde mit der sich aus § 286 A.O. ergebenden Einschränkung, über die der R.F.H. entscheidet. § 229 A.O. Im Anfechtungsverfahren sind gegeben die Anfechtung, über die das Landesfinanzamt entscheidet, und die Rechtsbeschwerde, über die der R.F.H. entscheidet. § 230 A.O.

Das Anfechtungsverfahren ist gegeben, soweit es sich um Zölle und Verbrauchsteuern handelt, das Berufungsverfahren, soweit es sich nicht um Zölle und Verbrauchsteuern sondern um andere Steuern handelt. Die Rechtsmittel sind nicht nur gegeben gegen Abrechnungsbescheide, die Steuerhauptforderungen betreffen, sondern auch gegen solche, die lediglich steuerrechtliche Nebenforderungen zum Gegenstand haben. Bei Abrechnungsbescheiden der letzteren Art ist die Frage, welches der beiden Rechtsmittel gegeben ist, danach zu beantworten, zu welcher Art von Steuern, Zöllen und Verbrauchsteuern oder anderen Steuern, die in dem Abrechnungsbescheid genannten Forderungen als Nebenforderungen gehören. Praktisch beantwortet sich die Frage, welches Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid gegeben ist, infolge der Verteilung der Abgabenverwaltung unter die Finanzämter und die Hauptzollämter einfach dahin, daß gegen die von den Finanzämtern erteilten Abrechnungsbescheide das Berufungsverfahren und gegen die von den Hauptzollämtern erteilten Bescheide das Anfechtungsverfahren gegeben ist.

Die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 sind auch gegen einen Bescheid des Finanzamts gegeben, durch den die Erteilung eines Abrechnungsbescheids abgelehnt wird[196]). Ein solcher Bescheid ist zwar kein Abrechnungsbescheid im eigentlichen Sinne, kein Erkenntnis, sondern eine Verfügung rein negativen Inhalts[197]). Der Steuerpflichtige hat aber auf Grund von § 125 A.O. einen Rechtsanspruch auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids, wenn die notwendigen Voraussetzungen gegeben sind. Die Bestimmung des § 125 A.O. soll dem Steuerpflichtigen, dessen Zahlungsverpflichtung erloschen ist, Rechtsschutz gewähren, insbesondere ihm die Herbeiführung einer Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vor der Zahlung ermöglichen. Der Rechtsschutz würde

196) vergl. R.F.H. Art. vom 3.5.1933, RStBl. 1933 Nr. 20 S. 455.
197) s. Kloß, St.W. 1925 Sp. 15.

verkümmert werden, wenn gegen die Ablehnung der Erteilung eines Abrechnungsbescheids nur die Beschwerde gegeben wäre. Zur Rechtfertigung der vorstehenden Auffassung sei auf die Bestimmung des § 235 Zif. 2 A.O. verwiesen, wonach die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 auch gegen Bescheide gegeben sind, durch die ein Antrag auf Neuveranlagung oder Berichtigungsveranlagung, Neufeststellung oder Berichtigungsfeststellung abgelehnt wird. Der Abrechnungsbescheid hat für den Steuerpflichtigen eine ähnliche Bedeutung, wie eine zu seinen Gunsten erfolgende Aenderung einer Veranlagung. Das Gesetz will ausreichenden Rechtsschutz gewähren[198]). Aus diesem Gedanken heraus hat der R.F.H. auch die Berufung und die Rechtsbeschwerde gegen Bescheide zugebilligt, durch welche aus sachlichen Gründen ein Rechtsmittelverfahren ausgesetzt oder eine Berufungsentscheidung bis zur Zahlung eines Kostenvorschusses abgelehnt war[199]).

Eine weitere Frage ist die, ob der Steuerpflichtige die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 auch einlegen kann, wenn das Finanzamt trotz Stellung eines Antrags weder einen Abrechnungsbescheid erteilt, noch die Erteilung ausdrücklich ablehnt[200]). Diese Frage, die entsprechend auch in Fällen auftaucht, in denen der Steuerpflichtige einen Rechtsanspruch auf Gewährung einer Steuervergünstigung hat, ist noch wenig geklärt. Man wird die Frage, soweit der Abrechnungsbescheid in Frage kommt, bejahen müssen für den Fall, daß das Finanzamt trotz Stellung des Antrags zu Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen schreitet. In diesem Falle ist der durch § 125 gewährte Rechtsschutz gefährdet. Eine Dienstaufsichtsbeschwerde genügt nicht. Verfahrensmäßig wird das Rechtsmittelverfahren mit dem Antrag festzustellen, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen sei, an die Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen anknüpfen können.

Die Frist für die Einlegung der Rechtsmittel gegen Abrechnungsbescheide beträgt einen Monat. Sie beginnt mit der Zustellung oder Bekanntgabe des Bescheids. Dies gilt auch dann, wenn der Abrechnungsbescheid keine Rechtsmittelbelehrung enthält, weil eine solche nicht vorgeschrieben ist. § 246 A.O.

2. Das gegen einen Abrechnungsbescheid gegebene Rechtsmittel kann derjenige einlegen, dem der Bescheid erteilt worden ist. § 238 A.O. Ein Steuerpflichtiger kann nach § 241 A.O. das Rechtsmittel auch dann einlegen, wenn der Abrechnungsbescheid gegen jemand erlassen ist, der lediglich nach §§ 102 Abs. 2, 103 bis 110 A.O. befugt ist, die Interessen des Steuerpflichtigen wahrzuneh-

198) vergl. Becker, Kom. § 4 C Bem. 20 S. 75.
199) s. Urteil vom 3. 6. 1924, E. Bd. 13 S. 350; Urteil vom 18. 11. 1925, E. Bd. 17 S. 344; Urteil vom 12. 6. 1929, St.W. 1929 II Nr. 594 Sp. 1095.
200) s. hierzu Becker, Ergänzung S. 129.

men, und der Steuerpflichtige zur selbständigen Wahrnehmung dieser Interessen befugt ist.

Ferner können, wie sich aus § 238 A.O. ergibt, sowohl sämtliche Erben gemeinschaftlich, wie jeder Erbe einzeln das Rechtsmittel einlegen, wenn der Erblasser stirbt, während die Rechtsmittelfrist gegen den Abrechnungsbescheid läuft. Es fragt sich, ob auch andere Rechtsnachfolger als Erben das Rechtsmittel einlegen können. Nach § 119 Abs. 2 A.O. hat, wer als Rechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen haftet, die unanfechtbare Feststellung einer Steuerschuld gegen sich gelten zu lassen. Unter der Feststellung einer Steuerschuld im Sinne dieser Bestimmung war ursprünglich nur die im Veranlagungs- oder Festsetzungsverfahren erfolgende Feststellung zu verstehen. Die Bestimmung dürfte aber auf die durch einen Abrechnungsbescheid erfolgende Feststellung, daß eine Steuerschuld noch besteht, wenn nicht direkt, so doch entsprechend anzuwenden sein. Da ein Erlöschen der Steuerschuld zu Gunsten des Rechtsnachfolgers wirkt, muß auch die über das Erlöschen durch den Abrechnungsbescheid getroffene Feststellung gegen ihn wirken. Einem Rechtsnachfolger, der die Unanfechtbarkeit einer Feststellung gegen sich gelten lassen muß, müssen aber auch die gegen die Feststellung gegebenen Rechtsmittel zustehen[201]).

Ueber den Beitritt und die Zuziehung zu dem Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid gelten die Vorschriften der §§ 246, 266, 287. Wer im Rechtsmittelverfahren zugezogen oder beigetreten ist, kann die gegen den Bescheid gegebenen Rechtsmittel einlegen.

Im Berufungsverfahren ist zur Einlegung der Rechtsbeschwerde auch der Vorsteher des Finanzamts befugt, das den Abrechnungsbescheid erlassen hat. § 285 Zif. 1 A.O.

Der Steuerpflichtige oder wer sonst zur Einlegung eines Rechtsmittels gegen einen Abrechnungsbescheid befugt ist, kann dieses nur zu seinen Gunsten einlegen. Wenn eine Beschwerde nicht vorliegt, d. h. wenn in dem Abrechnungsbescheid festgestellt ist, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, kann der Steuerpflichtige kein Rechtsmittel einlegen. Kein Rechtsmittel ohne Beschwer im Ergebnis[202]). Eine Beschwer liegt beim Abrechnungsbescheid auch dann nicht vor, wenn die Feststellung, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen sei, in der Begründung des Bescheids auf einen anderen Erlöschensgrund als den, welchen der Steuerpflichtige in Anspruch genommen hatte, gestützt ist.

3. In dem Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbe-

201) vergl. Becker, Kom. § 225 Bem. 5 S. 706; Kloß, St.W. 1925 Sp. 19; R.F.H. Urteil vom 7. 2. 1922, St.W. 1922 Nr. 601.

202) vergl. Becker, Kom. § 217 Bem. 7 S. 683; R.F.H. Urteil vom 27. 2. 1924, Er. Bd. 13 S. 227.

scheid hat die Rechtsmittelbehörde, die nach § 243 A.O. den Sachverhalt von amtswegen zu ermitteln hat, zunächst zu prüfen, ob die notwendigen Voraussetzungen der Erteilung des Abrechnungsbescheids gegeben sind. Diese Voraussetzungen sind eine Zahlungsverpflichtung und ein Antrag des Steuerpflichtigen[203]).

Soweit das Vorliegen einer Zahlungsverpflichtung in Frage kommt, braucht in den Rechtsmittelinstanzen, ebenso wie bei Erteilung des Abrechnungsbescheids, nur geprüft zu werden, ob die Zahlungsverpflichtung, deren Erlöschen streitig ist, ordnungsmäßig festgesetzt worden ist[204]). Ob die Festsetzung zu Recht oder Unrecht erfolgt ist, ob sie rechtskräftig ist oder nicht, ist für den Abrechnungsbescheid und das gegen ihn gerichtete Rechtsmittelverfahren ohne Bedeutung. Die oben S. 9/10 und S. 12 ff. angeführten Gründe gelten auch hier. Ist eine formell ordnungsmäßig festgesetzte Zahlungsverpflichtung nicht gegeben, so muß der Abrechnungsbescheid ersatzlos aufgehoben werden.

Ob ein Antrag auf Erteilung des Abrechnungsbescheids vorliegt, braucht im Rechtsmittelverfahren nicht ohne weiteres geprüft zu werden. Das Fehlen des Antrags, welches den Bescheid auch nicht unwirksam macht, wie oben[205]) erörtert ist, ist nicht in jedem Falle ein Grund für die Aufhebung des Abrechnungsbescheids. Wie es dem Steuerpflichtigen freigestellt ist, ob er einen Abrechnungsbescheid beantragen will, so muß es ihm auch überlassen bleiben, ob er den nun einmal ohne Antrag erteilten Bescheid bestehen lassen und eine Rechtsmittelentscheidung darüber, ob die getroffene Entscheidung richtig ist, herbeiführen will. Das Fehlen eines Antrags ist daher nur dann ein Grund für die Aufhebung des Abrechnungsbescheids, wenn der Steuerpflichtige im Rechtsmittelverfahren aus diesem Grunde die Aufhebung des Abrechnungsbescheids beantragt. Gegen den Willen des Steuerpflichtigen darf der Bescheid beim Fehlen eines Antrags schon wegen der unter Umständen mit der Durchführung eines Rechtsmittelverfahrens für den Steuerpflichtigen verbundenen Mühen und Kosten nicht aufrechterhalten werden.

Hauptsächlich unterliegt der Prüfung in dem gegen den Abrechnungsbescheid gerichteten Rechtsmittelverfahren natürlich die Frage, ob die Zahlungsverpflichtung noch besteht oder erloschen ist. Zu berücksichtigen sind alle Arten von Erlöschensgründen im Sinne von § 125 A.O. Zweifelhaft ist, ob alle bis zum Erlaß der Rechtsmittelentscheidungen vorliegenden Erlöschensgründe zu berücksichtigen sind oder nur die bis zum Erlaß des Abrechnungs-

203) vergl. oben S. 50 ff.
204) vergl. Becker, Ergänzung S. 84.
205) s. oben S. 51 unter 3.

bescheids gegebenen. Die Frage ist im letzteren Sinne zu beantworten. Die in dem Abrechnungsbescheid getroffene Feststellung gilt nur für den Zeitpunkt des Erlasses des Abrechnungsbescheids. Der Feststellungszeitpunkt ist, wie oben[206]) gesagt ist, wesentlicher Teil der Feststellung. Im Rechtsmittelverfahren ist die Richtigkeit dieser Feststellung zu prüfen. Der Grundsatz des Zivilprozesses, daß alle bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung in den Tatsacheninstanzen vorliegenden Tatsachen zu berücksichtigen sind, kann im Besteuerungsverfahren keine Anwendung finden. Dem Steuerpflichtigen wird auch meistens daran gelegen sein, eine Entscheidung darüber, ob die Zahlungsverpflichtung bereits bei Erlaß des Abrechnungsbescheids erloschen war, zu erhalten, weil von dieser Entscheidung für den Fall, daß er die Zahlungsverpflichtung nach Erlaß des Abrechnungsbescheids hat tilgen müssen, Erstattungs- oder sonstige Ansprcühe abhängen können. Die nach Erlaß des Bescheids eingetretenen Erlöschensgründe können nur in einem zweiten Bescheid berücksichtigt werden[207]).

In der Rechtsbeschwerdeinstanz ist die Prüfungsbefugnis des R.F.H. durch die Bestimmung des § 288 A.O. begrenzt.

b) Formelle Rechtskraft.

1. Der Abrechnungsbescheid wird mit Ablauf der Rechtsmittelfrist unanfechtbar, wenn von den zulässigen Rechtsmitteln innerhalb der Frist kein Gebrauch gemacht ist, oder wenn das Rechtsmittel zurückgenommen oder wenn auf dasselbe verzichtet worden ist. § 253, 248 A.O. Die Unanfechtbarkeit gilt für alle, die zur Einlegung von Rechtsmitteln befugt sind[208]). Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit haben die zur Einlegung von Rechtsmitteln Befugten, abgesehen von der Möglichkeit Nachsicht zu beantragen, nur noch die Möglichkeit, durch Gegenvorstellungen das Finanzamt zur Zurücknahme oder Aenderung des Bescheids im Rahmen seiner unter 2 erörterten Befugnisse zu veranlassen.

2. Das Finanzamt kann den Abrechnungsbescheid zurücknehmen oder ändern[209]). Einen noch nicht bekanntgegebenen Bescheid kann es, wie jede Verfügung, beliebig zurücknehmen oder ändern. § 92 Abs. 1 A.O. Nach der Bekanntgabe kann der Bescheid, abgesehen von der Berichtigung von Schreibfehlern, Rechenfehlern und

206) s. oben S. 55/56 unter 3.
207) s. unten S. 84 ff.
208) s. oben S. 66 ff.
209) Es ist eine Streitfrage, ob der Begriff der formellen Rechtskraft auch die formelle Zurücknahme und Aenderung der Verfügung umfaßt oder nur die Unanfechtbarkeit. Im Anschluß an Bühler — s. Lehrb. § 71 I. S. 398, — ist vorstehend das erstere angenommen. Sachliche Bedeutung hat die Streitfrage für die Untersuchung nicht.

ähnlichen Unrichtigkeiten nach Maßgabe der Bestimmungen des § 94 A.O. wie folgt zurückgenommen werden:

Einen Bescheid, der andere Steuern als Zölle oder Verbrauchsteuern betrifft, kann das Finanzamt nach § 94 Abs. 1 Zif. 2 zurücknehmen oder ändern, falls der Steuerpflichtige zustimmt, oder soweit einem Antrag des Steuerpflichtigen der Sache nach entsprochen wird. Wenn der Bescheid jedoch bereits unanfechtbar geworden ist, darf er nur noch zum Nachteil des Steuerpflichtigen zurückgenommen oder geändert werden. Einen Abrechnungsbescheid, der Zölle und Verbrauchsteuern betrifft, darf das Finanzamt, auch wenn er bereits unanfechtbar geworden ist, nach freiem Ermessen zurücknehmen oder ändern. § 94 Abs. 1 Zif. 1.

Die Befugnis des Finanzamts zur Zurücknahme oder Aenderung ist nach § 94 Abs. 2 auch noch gegeben, wenn bereits Einspruch, Anfechtung oder Berufung gegen den Bescheid eingelegt ist, nicht dagegen, wenn bereits Rechtsbeschwerde eingelegt ist. Einspruchsentscheidungen über Abrechnungsbescheide können unter den gleichen Voraussetzungen wie die Bescheide selbst zurückgenommen oder geändert werden, andere Rechtsmittelentscheidungen dagegen nicht. Zweifelhaft ist, ob das Finanzamt den Abrechnungsbescheid noch bis zur Einlegung einer Rechtsbeschwerde zurücknehmen darf, wenn bereits eine Einspruchs-, Anfechtungs- oder Berufungsentscheidung vorliegt. Es dürfte bezgl. dieser Frage, die für alle in § 94 Abs. 1 genannten Bescheide zu stellen ist, mit Becker anzunehmen sein, daß die Rücknahme oder Aenderung des Bescheids erfolgen kann, solange die Rechtsmittelentscheidung noch nicht rechtskräftigt ist[210]). Für diese Auffassung spricht u. a. die Zulassung der Zurücknahme oder Aenderung, auch wenn bereits Berufung eingelegt ist. In der Regel — vergl. § 261 A.O. — liegt in diesen Fällen bereits eine Einspruchsentscheidung vor[211]).

Von Becker[212]) wird die Frage aufgeworfen, ob eine Zurücknahme oder Aenderung eines Abrechnungsbescheids zu Ungunsten des Steuerpflichtigen nur unter den Voraussetzungen von § 96 A.O., soweit z. B. in dem Bescheid Zahlungen oder Verjährungen anerkannt sind, zulässig sei. § 96 A.O. schränkt die Zurücknahme und Aenderungsbefugnis des Finanzamts für Verfügungen, die Anerkennungen, Bewilligungen oder Erlaubnisse aussprechen, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewähren, oder sie von Pflichten befreien, zu Gunsten der Beteiligten ein. Die Anwendung von § 96 A.O. würde nur in den Fällen, in welchen die Abrechnungsbescheide Zölle oder Verbrauchssteuern betreffen, eine Ein-

210) s. auch Becker, § 94 Bem. 4 S. 53.
211) s. R.F.H. Urteil v. 11.7.28, E. Bd. 24 S. 28.
212) Becker, Ergänzung S. 84.

schränkung der nach § 94 A.O. bestehenden Rücknahme oder Aenderungsbefugnis bedeuten, da die Zurücknahme oder Aenderung sonstiger Bescheide nur mit Zustimmung des Steuerpflichtigen zulässig ist. Becker meint, ein Abrechnungsbescheid, der ohne Grundangabe jederzeit zurückgenommen werden könne, habe keinen rechten Sinn. Man könne dem Steuerpflichtigen nicht zumuten, das Rechtsmittelverfahren gegen den Abrechnungsbescheid bis zur Einlegung der Rechtsbeschwerde, die erst die Rücknahme und Aenderung ausschlösse, durchzuführen, um eine Art Sicherheit zu schaffen. Diese Erwägung ist nichtig. Die Gründe, die für die Zulassung einer fast schrankenlosen Zurücknahme und Aenderung von Steuerbescheiden, die Zölle und Verbrauchsteuern betreffen, maßgebend gewesen sind, nämlich ihre formlose Festsetzung vielfach durch untergeordnete Organe, liegen bei dem förmlich und meistens nach vorhergehenden Verhandlungen zu erteilenden Abrechnungsbescheid auch nicht vor. In Anbetracht dessen, daß der Abrechnungsbescheid ausdrücklich in die Bestimmung des § 94 A.O. einbezogen ist, scheint eine Anwendung der Bestimmung des § 96 A.O. aber doch dem Willen des Gesetzgebers nicht zu entsprechen. Zudem erscheint es zweifelhaft, ob ein Abrechnungsbescheid unter die in § 96 A.O. genannten Arten von Steuervergünstigungen, etwa die Anerkennungen, gebracht werden kann, da er nur eine Feststellung trifft. Auch Becker sagt, ob § 96 A.O. anwendbar sei, müsse bezweifelt werden. Er nimmt im übrigen allerdings auch an[213]), daß Bescheide, die Rechtsansprüche auf Erstattungen oder Vergütungen anerkennen, nur unter den Voraussetzungen von § 96 A.O. zurückgenommen werden können. Vor Erlaß der Not.V.O. vom 1. 12. 1930 hatte der R.F.H. dies in mehreren Entscheidungen anerkannt[214]). Jetzt sind die Bescheide über Erstattungs- und Vergütungsansprüche aber ausdrücklich in § 94 A.O. einbezogen[215]). Es dürfte zu erwarten sein, daß der R.F.H. sich der Ansicht Beckers sowohl für den Erstattungs- und Vergütungsbescheid, wie für den Abrechnungsbescheid anschließt, da eine fühlbare Lücke im Rechtsschutz nicht zu verkennen ist[216]).

Nimmt das Finanzamt einen Abrechnungsbescheid zurück, so muß es sogleich einen neuen Bescheid erteilen, da der Antrag des Steuerpflichtigen auf Erteilung des Abrechnungsbescheids nach der Zurücknahme als unerledigt zu betrachten ist, es sei denn, daß der Steuerpflichtige den Antrag zurücknimmt. Der neue Bescheid

213) Ergänzung S. 79.
214) vergl Urteil vom 22. 4. 1921, E. Bd. 5 S. 245; Urteil vom 14. 6. 1921, E. Bd. 6 S. 43.
215) derselben Ansicht anscheinend Becher, § 96 Bem. 2 S. 54.
216) s. noch die Ausführungen unten S. 91 unter 4.

kann ebenfalls im Verwaltungsrechtswege geändert werden. Letzteres gilt auch für einen Bescheid, durch den ein Abrechnungsbescheid geändert wird.

V. Die materielle Rechtskraft des Abrechnungsbescheids und seine Einordnung in das Besteuerungsverfahren.

Der Abrechnungsbescheid oder vielmehr seine Erteilung ist ein Teil des Besteuerungsverfahrens oder des für andere Zahlungsverpflichtungen als Steuern in Frage kommenden Verfahrens von der Festsetzung bis zur Erstattung. Es ist daher zu untersuchen, wie sich der Abrechnungsbescheid in das Verfahren einordnet, insbesondere, in welchem Stadium des Verfahrens der Abrechnungsbescheid erteilt werden kann, wie die Erteilung des Bescheids durch den zeitigen Stand und durch den Fortgang des Verfahrens beeinflußt wird, und wie die Beantragung und Erteilung des Bescheids das Verfahren beeinflußt. Von wesentlicher Bedeutung für die Einordnung des Abrechnungsbescheids in das Besteuerungsverfahren ist die Frage, an welche Verfügungen das Finanzamt bei Erteilung des Abrechnungsbescheids gebunden ist, ferner im besonderen die Frage, welche Rechtskraftwirkungen der Abrechnungsbescheid auf andere im Verfahren vorkommende Verfügungen äußert. Um die letzteren Fragen bei der Einordnung des Abrechnungsbescheids in das Besteuerungsverfahren, die unten unter b bis f erfolgt, beanworten zu können, muß zunächst die materielle Rechtskraft steuerrechtlicher Verfügungen, im besonderen des Abrechnungsbescheids, im allgemeinen erörtert werden.

a) Die materielle Rechtskraft steuerrechtlicher Verfügungen, insbesondere des Abrechnungsbescheids im allgemeinen.

Der Begriff der materiellen Rechtskraft stammt aus dem Zivil- und Strafrecht. „Sie besteht darin, daß in einem späteren Prozeß, der denselben Anspruch zwischen denselben Parteien betrifft, der Richter an die Entscheidung des ersten Prozesses, so wie sie in der Urteilsformel festgelegt ist, gebunden ist“[217]). Daß eine gleiche oder ähnliche Wirkung auch den steuerrechtlichen Erkenntnissen, z. B. einem Steuerbescheid, insbesondere aber den Rechtsmittelentscheidungen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zukommt, ist fast allgemein anerkannt[218]). Hensel spricht zutreffend unter Ablehnung des Ausdrucks „materielle Rechtskraft“ von einer

217) s. Bühler, § 52 I S. 335.

218) vergl. R.F.H. Urteil vom 15. 12. 1922, E. Bd. 11 S. 85. Urt. v. 11. 5. 1926 E. Bd 19 S. 75; Urt. vom 8. 11. 1929, StW. 1929 II Nr. 968 Sp. 1869 ff.; Schmauser, Deutsch. StZ. 1924 S. 86; Bühler, Lehrb. § 52 I, II S. 335; Kloß, StW. 1925 Sp. 229, 231; Becker, Kom. vor § 217 Bem. 2 S. 669.

Rechtsverbindlichkeit des Steuerverwaltungsakts[219]). Ball sagt kurz und treffend, materielle Rechtskraft bedeute im Steuerrecht die Bindung der Behörde an die Verfügung, die sie erlassen habe[220]). Kühn versteht unter materieller Rechtskraft im Steuerrecht die Unabänderlichkeit einer Verfügung außerhalb des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegenüber anderen Verfügungen und stellt die Frage, ob die materielle Rechtskraft einer Verfügung verletzt ist, darauf ab, ob in der neuen Verfügung eine unzulässige materielle Aenderung einer früheren Verfügung zu erblicken ist[221]).

Materielle Rechtskraft kommt nicht den rechtsgestaltenden Akten des Steuerrechts zu, wie Bühler[222]) eingehend darlegt, insbesondere nicht Anordnungen mit schwächerer Wirkung wie Zahlungsaufforderungen und Mahnungen[223]). Die rechtsgestaltenden Verfügungen treffen keine Feststellungen. Entscheidungen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren sind aber stets Erkenntnisse und daher mit materieller Rechtswirkung ausgestattet, auch wenn sie eine rechtsgestaltende Verfügung betreffen. Dies gilt auch für Einspruchs- und Anfechtungsentscheidungen, obgleich sie von einer Verwaltungsbehörde erlassen werden.

Bezgl. der Frage, wie weit objektiv die Rechtskraft steuerrechtlicher Erkenntnisse reicht, nimmt u. a. Bühler[224]) an, daß die Grundsätze des Zivil- und Strafrechts sich im allgemeinen auf das Steuerrecht übertragen lassen. Der Grundsatz „ne bis in idem" soll auch im Steuerrecht gelten[225]). Ueber denselben Anspruch, zu dem auch sein Tatbestand gehört, darf eine andere Entscheidung nicht mehr getroffen werden. Soweit der Steuerbescheid in Frage kommt, nimmt man an, daß die Rechtskraft des ersten Steuerbescheids denselben Steuerfall umfaßt. Ein späterer Bescheid betrifft denselben Steuerfall, wenn er nicht nur denselben Tatbestand erfaßt, sondern auch dieselbe Steuerart betrifft[226]). Ein Abrechnungsbescheid muß, allgemein gesprochen, etwa die Wirkung haben, daß über den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Feststellung, daß eine bestimmte Zahlungsverpflichtung zur Zeit des Erlasses des Bescheides erloschen gewesen sei, eine andere Entscheidung als in dem Bescheid nicht mehr getroffen werden darf.

Der Tatbestand oder Grund eines Anspruchs umfaßt alle Ein-

219) s. Hensel Steuerrecht § 29 III S. 131; vergl. auch Bühler Lehrb. § 52 II S. 336.
220) S. Ball, Neue St.R. 1920 S. 265.
221) s. Kühn S. 15, 269.
222) a. a. O. S. 335, 336.
223) s. auch Schmauser, Deutsch StZ. 1924 S. 87.
224) a. a. O. S. 335.
225) vergl. Kloß, a. a. O. Sp. 229; Hensel a. a. O. S. 137; Kühn, S. 269.
226) vergl. Kloß, a. a. O. Sp. 231; R.F.H. Urteil vom 8. 11. 1929, St.W. 1929 II Nr. 968 Sp. 1869 ff.

wendungen, d. h. alle Tatsachen, die Einwendungen ergeben, welche gegen den Anspruch erhoben werden können. Dies hat im Steuerrecht eine besondere Bedeutung. Weil das Besteuerungsverfahren oder sonstige Verfahren von der Festsetzung bis zur Erstattung eine gewisse Einheit bildet, können Einwendungen, die bereits einmal im Laufe des Verfahrens in einem ordentlichen Rechtsmittelverfahren zulässigerweise geltend gemacht sind oder hätten geltend gemacht werden können, zum zweitenmal bei Erlaß einer Verfügung oder im ordentlichen Rechtsmittelverfahren gegen eine solche im Besteuerungs- oder sonstigen Verfahren nicht berücksichtigt werden. Was z. B. im Festsetzungsverfahren geltendgemacht ist oder hätte geltendgemacht werden können, kann im Erstattungsverfahren nicht wieder geltendgemacht und materiell anders entschieden werden[227]). Das Rechtsschutzbedürfnis ist in der Regel durch die einmalige Möglichkeit der Geltendmachung befriedigt.

Auf die Gründe eines Erkenntnisses erstreckt sich wie im Zivil- und Strafrecht die Rechtskraft auch im Steuerrecht nicht. Dies kommt in § 234 A.O., wonach ein Steuerbescheid, der einen früheren Bescheid ändert, nur soweit anfechtbar ist, als die Aenderung reicht, zum Ausdruck und ist auch sonst anerkannt[228]). Beim Abrechnungsbescheid ist zwischen einem erkennenden Teil und einer Begründung zu unterscheiden[229]).

Die materielle Rechtskraft im Steuerrecht ist im übrigen im Gegensatz zu der im Zivil- und Strafrecht von dem Eintritt der formellen Rechtskraft der Verfügung unabhängig. Sie tritt ein mit der Bekanntgabe der Verfügung[230]). Sie kommt daher auch frei veränderlichen Verfügungen, wie Steuerbescheiden über Zölle und Verbrauchssteuern, zu[231]). Ein Abrechnungsbescheid äußert daher z. B. Rechtskraftwirkungen, solange er nicht zurückgenommen oder geändert ist. Da er überhaupt nur materiell geändert werden darf, wenn er auch formell geändert wird, im Gegensatz zum Steuerbescheid, der z. B. nach § 222 A.O. materiell geändert werden darf, ohne gleichzeitige formelle Aenderung[232]), verletzen Verfügungen, welche die durch den Abrechnungsbescheid getroffene Entscheidung materiell ändern, ohne daß gleichzeitig der Bescheid geändert wird, die materielle Rechtskraft des Bescheids. Eine Verfügung, die materiell eine Aenderung einer früheren Verfügung

---

227) vergl. R.F.H. Urt. vom 15. 12. 22, E. Bd. 11 S. 85.

228) s. Becker, Kom. § 222 Bem. 1 S. 297; R.F.H. Urt. vom 23. 9. 1930, St.W. II Nr 1240, Urt. v. 12. 2. 1930, Nr. 356; Rüde, Mühe, Hauser, § 74 Anm. 3 S. 81.

229) s. oben S. 59 unter 6.

230) vergl. Kloß, a. a. O. Sp. 217, Kühn, S. 282.

231) vergl. Kühn, S. 36.

232) vergl. hierzu Hensel, Steuerrecht § 29 S. 143.

darstellt, stellt nicht ohne weiteres auch eine formelle Aenderung dar. Es muß äußerlich ersichtlich sein, daß die frühere Verfügung geändert werden soll, z. B. durch ausdrückliche Bezugnahme auf die frühere Verfügung[233]).

In subjektiver Beziehung erstreckt sich die materielle Rechtskraft zunächst einerseits auf das Finanzamt, andererseits auf den, gegen den der Abrechnungsbescheid ergangen ist, in der Regel also auf den Steuerpflichtigen im Sinne von § 125 A.O. Ferner erstreckt sie sich, da § 119 Abs. 2 auf den Abrechnungsbescheid anwendbar ist[234]), auf den Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen und auf den, der in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten. § 119 Abs. 2 gilt auch zu Gunsten des Betroffenen. Ferner wirkt der Abrechnungsbescheid nach § 241 A.O. auch gegen den Steuerpflichtigen, wenn er gegen jemand erlassen ist, der nach §§ 102, 103 bis 110 A.O. befugt ist, die Interessen des Steuerpflichtigen wahrzunehmen. Ebenso wirkt er gegen den, der im Rechtsmittelverfahren zugezogen oder beigetreten ist.

b) Abrechnungsbescheid und Festsetzungsverfahren.

1. Ein Abrechnungsbescheid kann erst nach der Festsetzung einer Zahlungsverpflichtung beantragt und erteilt werden. Dies kann keinem Zweifel unterliegen, soweit es sich um Zahlungsverpflichtungen handelt, die erst mit der Festsetzung entstehen[235]). Es gilt aber auch für Abrechnungsbescheide über Zahlungsverpflichtungen, die, wie namentlich die Steuerschulden, bereits vor ihrer Festsetzung zur Entstehung kommen[236]), wenn dies auch im Gesetz nicht ausdrücklich bestimmt ist, und zwar aus folgenden Gründen:

Eine Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. ist stets gegeben, wenn eine solche, sei es auch zu Unrecht, festgesetzt worden ist[237]). Im Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid ist bezgl. der Entstehung der Zahlungsverpflichtung nur zu prüfen, ob eine solche ordnungsmäßig festgesetzt ist[238]). Eine Meinungsverschiedenheit im Sinne von § 125 A.O., die den Anstoß zur Beantragung eines Abrechnungsbescheids gibt, kann ernstlich erst entstehen, wenn eine Zahlungsaufforderung ergangen ist. Eine

233) vergl. Becker, Kom. § 75 Bem. 3 S. 229, Kühn, S. 174; R.F.H. Urt. vom 22. 2. 1922, St.W. 1922 Nr 378.
234) s. oben S. 67.
235) s. oben S. 32 unter d.
236) s. oben S. 7.
237) s. oben S. 32/33.
238) s. oben S. 68.

Zahlungsaufforderung ergeht erstmalig frühestens mit der Festsetzung[239]).

Die Festsetzung der Zahlungsverpflichtung braucht, bevor ein Abrechnungsbescheid beantragt und erteilt werden kann, nicht rechtskräftigt zu sein, weil auch eine Schuld, deren Festsetzung angefochten worden ist, gehoben und beigetrieben werden kann[240]).

2. In einigen Fällen ist das Finanzamt bei Erteilung eines Abrechnungsbescheids an eine dieselbe Zahlungsverpflichtung betreffende Festsetzungsverfügung, insbesondere an einen Steuerbescheid und ihn betreffende Rechtsmittelentscheidungen gebunden.

Oben ist ausgeführt[241]), daß eine Steuerschuld auch noch festgesetzt werden müsse oder dürfe, wenn sie bereits erloschen sei, und ferner, daß in dem Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid nicht darüber zu entscheiden sei, ob die Steuerschuld bereits erloschen sei, sondern nur darüber, ob sie dem Gesetze gemäß festgesetzt sei. Dies gilt nun aber nicht für alle Erlöschensgründe, die oben[242]), als materielle Erlöschensgründe im Sinne von § 125 A.O. angeführt sind. Insbesondere gilt es nicht, wie oben dargelegt ist[243]), für die bei der Festsetzung bereits eingetretene Verjährung. Ebenso gilt es nicht für die befreiende Schuldübertragung und für das Erlöschen einer Haftung und einer Duldungspflicht für den Fall, daß die Hauptschuld bestehen bleibt. Sofern diese Erlöschensgründe bereits bei der Festsetzung vorliegen, darf eine Festsetzung nicht erfolgen. Durch die Festsetzungsverfügung und durch eine diese betreffende Rechtsmittelentscheidung wird verbindlich über das Vorliegen der genannten Erlöschensgründe entschieden. Da über einen Einwand nur einmal im Besteuerungs- oder sonstigen Verfahren entschieden werden darf[244]), darf das Finanzamt bei Erteilung eines Abrechnungsbescheids und eine Rechtsmittelbehörde im Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid, wenn der Steuerpflichtige geltend macht, die Zahlungsverpflichtung sei bereits zur Zeit der Festsetzung aus einem der obengenannten Gründe erloschen gewesen, in eine neue Prüfung dieses Vorbringens nicht eintreten und eine abweichende Entscheidung nicht treffen. Sonst würde die materielle Rechtskraft der Festsetzungsverfügung verletzt werden.

Fraglich ist, ob eine solche Bindung auch anzuerkennen ist für den Fall, daß in dem Rechtsmittelverfahren gegen einen Steuerbescheid bereits geltendgemacht war, die Schuld sei zwar nach der

239) s. oben S. 7.
240) s. oben S. 32.
241) s. oben S. 7/8 unter 2.
242) s. oben S. 36 ff.
243) s. oben S. 9/10.
244) s. oben S. 73/74.

Entstehung aber bereits vor oder auch nach der Festsetzung durch Erlaß erloschen. Die Rechtsmittelbehörde darf im Rechtsmittelverfahren gegen einen Steuerbescheid, falls ein Erlaß vorliegt, die Durchführung des Verfahrens als zwecklos ablehnen[245]). Sie wird daher in der Regel, wenn sie eine sachliche Entscheidung fällt, obwohl ein vor oder nach der Festsetzung erfolgter Erlaß geltend gemacht war, in der Entscheidung auch dazu Stellung nehmen, ob der behauptete Erlaß vorliegt. Eine Verneinung dieser Frage in der Entscheidung soll, wie Becker annimmt, für den Abrechnungsbescheid bindend sein[246]). Die Tatsache eines vor der Festsetzung erfolgten Erlasses gehört aber nicht zu den den Anspruch, der im Steuerbescheid festgesetzt ist, berührenden Tatsachen. Die Steuerschuld ist auch dem Gesetze gemäß festgesetzt, wenn sie bereits vor der Fetsetzung erlassen war[247]). Durch die Entscheidungsformel wird also der Einwand, die Steuerschuld sei vor der Festsetzung erlassen, garnicht erfaßt. Zu berücksichtigen ist auch, daß im Falle der Bejahung des Erlasses durch die Rechtsmittelbehörde keine sachliche Entscheidung ergeht, sondern nur eine Entscheidung, die den Erlaß einer sachlichen Entscheidung ablehnt. Eine solche Entscheidung rein negativen Inhalts hat keine materiellen Rechtskraftwirkungen[248]).

3. Wird die Festsetzung einer Zahlungsverpflichtung nach Stellung des Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids im Sinne von § 151 A.O. zu Gunsten des Steuerpflichtigen berichtigt, so ist die Berichtigung bei Erteilung des Bescheids als Erlöschensgrund zu berücksichtigen. Eine Berichtigung im Sinne von § 151 A.O. ist ein Erlöschensgrund im Sinne von § 125[249]). Erfolgt eine Berichtigung nach Erlaß des Abrechnungsbescheids, so läßt dies den Bescheid unberührt. Im Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid darf die Berichtigung, wie jeder nach Erlaß des Bescheids eintretende Erlöschensgrund, nicht berücksichtigt werden. Der Steuerpflichtige kann aber, wenn das Finanzamt trotz der Berichtigung noch Zahlung verlangt, einen weiteren Abrechnungsbescheid beantragen, wir unten näher erörtert ist[250]).

Wird eine Festsetzung nach Beantragung eines Abrechnungsbescheids aber vor Erteilung desselben zu Ungunsten des Steuerpflich-

245) vergl. oben S. 10.
246) Ergänzung S. 86. Becker geht an dieser Stelle davon aus, daß in der Begründung — S. 41 — gesagt sei, ein vor der Festsetzung einer Steuerschuld erfolgter Erlaß dürfe im Abrechnungsbescheid nicht berücksichtigt werden. Tatsächlich ist dies aber in der Begründung nur von einem vor der Entstehung erfolgten Erlaß gesagt.
247) s. oben S. 7/8.
248) s. oben S. 65 und 197.
249) s. oben S. 43.
250) s. unten S. 84 ff.

tigen berichtigt, d. h. wird die Festsetzung erhöht, so hat das Finanzamt diese erhöhte Festsetzung bei Erteilung des Abrechnungsbescheids diesem zu Grunde zu legen. Erfolgt eine erhöhende Berichtigung der Festsetzung nach Erteilung des Bescheids, so bleibt der Abrechnungsbescheid für die Zahlungsverpflichtigung in Höhe der ersten Festsetzung wirksam.

c. Abrechnungsbescheid und Hebungs- und Beitreibungsverfahren.

Der Abrechnungsbescheid ist seinem Zwecke nach am meisten von Bedeutung für das Hebungs- und Beitreibungsverfahren. Zu unterscheiden ist hierbei zwischen der Bedeutung des Antrags auf Erteilung des Bescheids und der des erteilten Bescheids. Die Bedeutung des letzteren ist wesentlich davon abhängig, ob in dem Bescheid festgestellt ist, daß die Zahlungsverpflichtung noch besteht, oder daß sie erloschen ist.

1. Die Bedeutung der Stellung des Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids für das Hebungs- und Beitreibungsverfahren bezgl. der streitigen Zahlungsverpflichtung ist im Gesetz nicht ausdrücklich festgelegt. Die Vorschrift des § 251 A.O., wonach durch Einlegung eines Rechtsmittels die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids nicht gehemmt, insbesondere die Erhebung einer Steuer nicht aufgehalten wird, die Behörde aber die Vollziehung aussetzen kann, kann keine Anwendung finden. Der Antrag hat nicht den Charakter eines Rechtsmittels etwa gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen. Der Abrechnungsbescheid soll aber seinem Zwecke nach dem Steuerpflichtigen die Herbeiführung einer Entscheidung über das Erlöschen bereits vor der Zahlung ermöglichen. Es ist daher anzunehmen, daß die Stellung des Antrags auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids die Hebung und Beitreibung der Zahlungsverpflichtung hemmt. Das Finanzamt ist verpflichtet, die Vollziehung zunächst bis zur Erteilung des Bescheids ausdrücklich oder stillschweigend auszusetzen, falls der Bescheid nicht sofort erteilt werden kann[251]). In den meisten Fällen dürfte eine sofortige Erteilung möglich sein. Der R.F.H. vertritt in seinem Urteil vom 3. 5. 1933[252]) ohne weitere Begründung die Ansicht, die Aussetzung der Vollziehung unterliege dem pflichtgemäßen Ermessen der Vollstreckungsbehörde.

2. Wird in dem erteilten Abrechnungsbescheid festgestellt, daß die Zahlungsverpflichtung noch besteht, so muß das Finanzamt sie heben oder beitreiben, solange ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht eingelegt ist. Es fragt sich, welchen Enfluß die Einlegung eines Rechtsmittels gegen den Bescheid auf die Hebung und Bei-

251) vergl. Nieberl, Aenderungen § 103 a S. 52.
252) RStBl. 1933 Nr. 20 S. 455.
253) St.W. 1930 Nr. 506.

treibung hat. Der R.F.H. hat in seinem Urteil vom 21. 3. 1930[253]) in Bezug auf eine Feststellungsklage ausgeführt:

„Der Streit dreht sich in seinem wesentlichen Kerne darum, ob der Steuerpflichtige die auf ihn angesetzte Veranlagungssteuer zu bezahlen braucht, oder ob er sich von dieser Zahlungsverpflichtung durch Anrechnung des Steuerabzugs befreien kann. Dadurch wird aber auch ohne weiteres klar, daß das Finanzamt, solange das Berufungsverfahren über die Anrechnung der Steuer schwebt, die angesetzte Steuer nicht vom Pflichtigen verlangen oder gar beitreiben kann. Der vorliegende Streit unterscheidet sich in der Beziehung wesentlich von dem gewöhnlichen Steuerstreit. Dort bildet den Gegenstand des Berufungsverfahrens lediglich die Frage, ob die Steuerfestsetzung dem Gesetz entspricht. Die Frage, ob die Steuer bezahlt oder beigetrieben ist oder nicht, spielt keine Rolle, insbesondere wird die Erhebung einer Steuer durch Einlegung eines Rechtsmittels nicht aufgehalten."

Der in dieser Entscheidung zum Ausdruck kommenden Ansicht des R.F.H. kann insbesondere für ein Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid nicht beigetreten werden. Der Steuerpflichtige hätte, wenn man in allen Fällen der Einlegung eines Rechtsmittels gegen einen Abrechnungsbescheid hemmende Wirkung in Bezug auf die Vollziehung der Zahlungsverpflichtung zuerkennen wollte, die Möglichkeit, durch Beantragung eines Abrechnungsbescheids und Einlegung eines unbegründeten Rechtsmittels die Zahlung hinauszuzögern, was in manchen Fällen die Vereitelung der Zahlung überhaupt zur Folge haben könnte. Dies wäre für den Fiskus nicht tragbar. Der Auffassung, daß die Einlegung eines Rechtsmittels gegen einen Abrechnungsbescheid stets hemmende Wirkung in Bezug auf die Vollziehung habe, steht auch entgegen, daß in § 327 Abs. 2 A.O. nach wie vor bestimmt ist, daß vorläufig zu leisten und der Anspruch auf Erstattung nach § 152 zu verfolgen ist, wenn im Beitreibungsverfahren geltend gemacht wird, daß der Anspruch erloschen sei. Aus dieser Bestimmung folgt zwar nicht, daß das Finanzamt in jedem Falle die Zahlungsverpflichtung ohne Rücksicht auf den Einwand, sie sei erloschen, beitreiben müsse. Becker[254]) nimmt mit Recht an, daß man dem Finanzamt die Befugnis zu einstweiliger Aussetzung im Sinne von § 235 A.O. (a. F. = § 251 n. F.) auch dann einräumen müsse, wenn Einwendungen im Sinne von § 300 A.O. (§ 32^{7} n. F.) vorgebracht würden und das Finanzamt sie auf ihre sachliche Berechtigung prüfen wolle. Dies muß auch für den Fall gelten, daß der Einwand, die Zahlungsverpflichtung sei erloschen, im Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid vorgebracht wird. § 251 A.O.

254) Becker, Kom. § 300 Bem. 2 S. 865.

findet also entsprechende Anwendung. Die Folge ist zwar, daß der Steuerpflichtige nicht in allen Fällen eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über das Erlöschen der Verpflichtung vor der Zahlung erhalten kann. Berechtigte fiskalische Interessen verlangen aber zwingend eine solche Einschränkung des Rechtsschutzes.

3. Wird in dem erteilten Bescheid festgestellt, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, so darf das Finanzamt die Zahlungsverpflichtung, solange es den Bescheid nicht im Rahmen seiner Befugnisse formell zurückgenommen oder geändert hat, nicht mehr heben oder beitreiben. Das Finanzamt darf keine Vollziehungsmaßnahmen treffen, die mit einem eine Zahlungsverpflichtung betreffenden Erkenntnis materiell in Widerspruch stehen. Dies ist eine Auswirkung der materiellen Rechtskraft des Erkenntnisses. Dasselbe gilt, wenn durch eine Rechtmittelentscheidung festgestellt ist, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen ist[255]).

Von dem Erlaß eines Abrechnungsbescheids oder einer Rechtsmittelentscheidung, wonach die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, müssen die Dienststellen des Finanzamts, insbesondere die Vollstreckungsabteilung, unverzüglich benachrichtigt werden. Einen unmittelbaren Schutz gegen eine Pfändung bietet zwar ein solcher Abrechnungsbescheid und eine solche Rechtsmittelentscheidung nicht. Nach § 345 Abs. 1 A.O. kann der Schuldner sich gegen eine Pfändung nur schützen, wenn er nachweist, daß ihm eine Frist bewilligt ist, oder daß er die Schuld bezahlt hat.

4. Den Einwand, die Zahlungsverpflichtung sei erloschen, kann der Steuerpflichtige nicht nur auf dem Wege über den Abrechnungsbescheid geltend machen, sondern nach wie vor[256]) auch im Wege der Beschwerde gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen, insbesondere gegen Zahlungsaufforderung, Mahnung und Anordnung der Beitreibung. Mit der Beschwerde kann der Steuerpflichtige eine Entscheidung des Landesfinanzamts darüber, ob die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, d. h., ob die Anordnung zu Recht erlassen ist, herbeiführen. Der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids und die Beschwerde gegen Hebungs- und Beitreibungsmaßnahmen schließen sich nicht gegenseitig aus. Sie stehen nicht, was kaum erwähnt zu werden braucht, in einem ähnlichen Verhältnis wie z. B. die Beschwerde und der Antrag auf gerichtliche Entscheidung gegen einen Strafbescheid nach § 450 Abs. 2 A.O. Sie richten sich nicht wie diese gegen eine und dieselbe Verfügung. Es kann so zwar vorkommen, daß ein Landesfinanzamt zweimal über die Frage, ob die Zahlungsverpflichtung

255) vergl. R.F.H Urt. v. 3.5.1933, RStBl. 1933 Nr. 20 S.455.
256) s. oben S. 13.

erloschen war, entscheiden muß, nämlich sowohl bei der Entscheidung über eine Anfechtung, die sich gegen einen Abrechnungsbescheid richtet, wie bei der Entscheidung über eine Beschwerde gegen eine Hebungs- oder Beitreibungsmaßnahme. Daraus ist aber nicht zu folgern, daß das eine Rechtsmittel das andere ausschließt.

An eine Anordnung im Hebungs- und Beitreibungsverfahren und an eine sie betreffende Beschwerdeentscheidung ist das Finanzamt bei Erteilung des Abrechnungsbescheids nicht gebunden. Verfügungen dieser Art haben keine materielle Rechtskraft- oder Feststellungswirkungen[257]). Auch der Umstand, daß das Landesfinanzamt, die vorgesetzte Behörde des Finanzamts, in einer Beschwerdeentscheidung seine Ansicht über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung kundgetan hat, bindet das Finanzamt bei Erteilung des Abrechnungsbescheids, insbesondere aber, wenn es als Rechtsmittelbehörde über einen Einspruch gegen den Bescheid entscheidet, nicht. Das Landesfinanzamt ist aber bei der Entscheidung über eine Beschwerde der obengenannten Art an einen vorliegenden Abrechnungsbescheid und erst recht an eine ihn betreffende Rechtsmittelentscheidung gebunden, weil der Abrechnungsbescheid, solange er nicht formell zurückgenommen oder geändert ist, einer mit ihm materiell nicht im Einklang stehenden Vollziehungsanordnung entgegensteht.

d) Abrechnungsbescheid und Bescheide über die Zurücknahme von Steuervergünstigungen.

Erlaß, Anrechnung und Aufrechnung sind Erlöschensgründe im Sinne von § 125 A.O.[258]). Der Erlaß ist eine Bewilligung im Sinne von § 96 A.O. Die ihn aussprechende Verfügung kann daher nur unter den in § 96 A.O. genannten Voraussetzungen mit materieller Wirkung zurückgenommen werden. Die Aufrechnung, d. h. soweit eine solche seitens des Steuerpflichtigen in Frage kommt, die Erklärung des Finanzamts, daß sie zulässig sei — § 33 Abs. 5 Beitr.O. — und ebenso die Anrechnung, die eine besondere Art der Aufrechnung ist, fallen nicht unter § 96. Sie stellen keine Anerkennungen oder Bewilligungen dar, wenngleich dies namentlich bei der Anrechnung zweifelhaft sein mag. Sie sind nur wirksam, wenn die Voraussetzungen der Aufrechnung, welche das Bürgerliche Recht verlangt, gegeben sind, insbesondere, wenn eine zur Aufrechnung geeignete Grgenforderung besteht. Die Verfügung, durch welche eine Aufrechnung oder eine Anrechnung seitens des Finanzamts erklärt ist[259]), oder eine von dem Steuerpflichtigen erklärte Aufrechnung für zulässig erklärt ist, kann vom Finanzamt nach § 93

257) s. oben S. 73.
258) s. oben S. 38/39.
259) s. § 32 Abs. 4 Beitr.O.

A.O. zurückgenommen werden. Materielle Wirkungen hat eine solche Zurücknahme aber nicht. Wenn eine Aufrechnung oder eine Anrechnung wirksam waren, bleiben sie trotz der Zurücknahme wegen ihres bürgerlich-rechtlichen Charakters wirksam. Die Verfügung, durch welche eine Aufrechnung, eine Anrechnung oder ein Erlaß seitens des Finanzamts erklärt wird, ist konstitutiver Art und äußert daher keine materielle Rechtskraftwirkungen. Auch die Verfügung, durch welche das Finanzamt eine vom Steuerpflichtigen erklärte Aufrechnung für zulässig erklärt, ist kein Erkenntnis im eigentlichen Sinne. Eine Verfügung, durch welche diese Verfügungen zurückgenommen werden, ist daher ebenfalls, wenn sie überhaupt materielle Wirkungen hat, konstitutiver Natur oder wenigstens kein Erkenntnis und daher materieller Rechtskraft nicht fähig.

Früher war gegen diese Rücknahmeverfügungen als Rechtsmittel auch nur die Beschwerde im Verwaltungswege gegeben[260]). Das Finanzamt war daher bei der Entscheidung über eine Feststellungsklage oder einen Erstattungsanspruch, wenn geltend gemacht wurde, die Schuld sei durch Aufrechnung, Anrechnung und Erlaß erloschen, durch die Rücknahmeverfügung nicht gebunden. Es konnte über den Einwand frei entscheiden. Jetzt bestimmt § 235 Zif. 4 Halbsatz 3 A.O., daß die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230, also das Berufungsverfahren und das Anfechtungsverfahren, gegen Bescheide über „sonstige" Steuervergünstigungen als Erstattungen und Vergütungen, auf deren Belassung ein Rechtsanspruch besteht, gegeben sind. Als Steuervergünstigungen im Sinne dieser Bestimmung sind insbesondere die in § 96 A.O. genannten anzusehen, also auch der Erlaß. Der Steuerpflichtige hat einen Rechtsanspruch darauf, daß ein Erlaß bestehen bleibt, wenn die Voraussetzungen der Zurücknahme nach § 96 A.O. nicht vorliegen. Aber auch die Aufrechnung, wenigstens die seitens des Steuerpflichtigen erklärte und vom Finanzamt anerkannte, und ebenfalls die Anrechnung dürften als Steuervergünstigungen im Sinne von § 235 Zif. 4 A.O. anzusehen sein. Die Steuervergünstigung ist hierbei darin zu erblicken, daß entgegen der Regel keine Zahlung geleistet zu werden braucht. Die Bestimmung des § 235 Zif. 4 Halbsatz 3 hat zudem die Natur einer Generalklausel, die möglichst weitgehend den Rechtsschutz des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gewähren will[261]).

Es fragt sich nun, ob die Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen die einen Erlaß, eine Aufrechnung oder eine Anrechnung betreffende Verfügung die Wirkung hat, daß das

260) s. die Ausführungen oben S. 19/20 und die dort angeführte Entscheidung des R.F.H.

261) vergl. Trapp, St.W. 1932 I Sp. 55 ff. Begründung S. 57.

Finanzamt bei Erteilung des Abrechnungsbescheids nicht mehr prüfen darf, ob die Voraussetzungen der Zurücknahme eines Erlasses vorlagen bezw. ob eine Anrechnung oder eine Aufrechnung materiell wirksam sind, sondern an die Rücknahmeverfügung bei seiner Entscheidung gebunden ist. Dieselbe Frage tritt bei der Entscheidung über einen Erstattungsanspruch auf.

Materielle Rechtskraftwirkung kommt der Rücknahmeverfügung zwar nicht zu. Fraglich ist aber, ob die Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen die Rücknahmeverfügung nicht doch besagen soll, daß alle Einwendungen, die im Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden können, nur in diesem Verfahren sollen erhoben werden können. Hierfür sprechen vor allem praktische Gründe. Das gesamte Besteuerungsverfahren muß möglichst bald zum Abschluß kommen. Die Not.V.O. vom 1. 12. 1930 wollte auch, wie schon die Ueberschrift ihres dritten Teiles zeigt, eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens bringen. Es ist aber andererseits zu berücksichtigen, daß für die Bescheide, gegen die nach § 235 A.O. die ordentlichen Rechtsmittel gegeben sind, eine Rechtsmittelbelehrung nicht vorgeschrieben ist. Der Steuerpflichtige wird daher einem ohne sein Dazutun ergehenden Rücknahmebescheid meistens keine materiell endgültige Bedeutung beilegen. Dem Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen ist daher durch die bloße Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens nicht zur Genüge Rechnung getragen, wenn die genannten Bescheide endgültige Bedeutung haben sollen, wie Becker[262]) zutreffend ausführt. Der Rechtsschutz wäre dann durch die Bestimmung des § 234 Zif. 4 Halbsatz 3 nicht verbessert, sondern gegen früher verschlechtert worden. Es ist daher anzunehmen, obwohl nicht zu verkennende praktische Bedenken entgegenstehen, daß bei Erteilung eines Abrechnungsbescheids oder eines Erstattungsbescheids und in einem Rechtsmittelverfahren noch materiell geprüft werden darf, ob die Zurücknahme zu Recht erfolgt ist[263]).

Auch der R.F.M. geht in seiner in dem Urteil des R.F.H. vom 15. 7. 1931[264]) wiedergegebenen Stellungnahme zu der durch das Urteil entschiedenen Sache davon aus, daß das Finanzamt dem Steuerpflichtigen auf Antrag einen Abrechnungsbescheid zu erteilen habe, wenn das Landesfinanzamt aus Billigkeitsgründen Steuererlaß gewährt habe, diesen Erlaß aber später wieder zurücknehme. Es handle sich, wenn der Steuerpflichtige die Zurücknahme als unzulässig ansehe, um einen Streit darüber, ob die Verpflichtung zur Zahlung der Steuer durch den Erlaß erloschen sei. Hat der

262) St.W. 1931 I Sp. 1177.
263) vergl. noch Becker, Ergänzung S. 164/165.
264) St.W. 1931 Nr. 875 Sp. 511.

Steuerpflichtige aber gegen die Rücknahmeverfügung rechtzeitig den Rechtsmittelweg beschritten und eine Rechtsmittelentscheidung herbeigeführt, so ist diese für die Frage, ob die Zahlungsverpflichtung durch Erlaß, Anrechnung oder Aufrechnung erloschen ist, in Bezug auf Abrechnungs- und Erstattungsbescheid bindend. Die Entscheidung äußert insoweit materielle Rechtskraft. Das Rechtsschutzbedürfnis ist in diesem Falle auch als befriedigt anzusehen.

e) Abrechnungsbescheid und nachfolgende Abrechnungsbescheide.

Wenn in einem Abrechnungsbescheid festgestellt ist, daß die streitige Zahlungsverpflichtung noch besteht, und nach Erlaß des Bescheides nach Ansicht des Steuerpflichtigen ein oder mehrere neue Erlöschensgründe eingetreten sind, die vom Finanzamt nicht anerkannt werden, so kann der Steuerpflichtige einen weiteren Abrechnungsbescheid beantragen. Auf diese Weise können bezgl. einer Zahlungsverpflichtung mehrere aufeinanderfolgende Abrechnungsbescheide ergehen. Die in einem Abrechnungsbescheid getroffene Feststellung wird für den Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids getroffen[265]). In einem Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid darf auch nur geprüft werden, ob die Zahlungsverpflichtung im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids erloschen war[266]). Ueber ein nach Erlaß eines Abrechnungsbescheids erfolgtes Erlöschen der Zahlungsverpflichtung muß daher durch einen weiteren Bescheid erkannt werden können.

Bei Erteilung des weiteren Abrechnungsbescheids und in einem Rechtsmittelverfahren gegen diesen kann der Steuerpflichtige mit dem Einwand, daß die Zahlungsverpflichtung bereits bei Erlaß vorhergehender Abrechnungsbescheide erloschen gewesen sei, nicht gehört werden. Das Finanzamt und die Rechtsmittelbehörden sind an die durch die vorhergehenden Bescheide über diesen Einwand getroffene Entscheidung gebunden. Die vorhergehenden Abrechnungsbescheide äußern insoweit als Erkenntnisse materielle Rechtskraft. Der bei Bescheiden über die Rücknahme von Steuervergünstigungen angezogene Gesichtspunkt, daß das Rechtsschutzbedürfnis nicht befriedigt sei, weil eine Rechtsmittelbelehrung nicht vorgeschrieben sei, kann für den Abrechnungsbescheid, abgesehen davon, daß er ein Erkenntnis und keine konstitutive Verfügung ist, nicht Platz greifen. Der Abrechnungsbescheid wird erteilt auf Grund eines vorhandenen Streites. Wenn der Steuerpflichtige einen Antrag auf Erteilung des Bescheides stellt, ist er sich des endgültigen Charakters desselben bewußt.

265) s. oben S. 55/56.
266) s. oben S. 68/69.

Der weitere Abrechnungsbescheid kann bereits beantragt und erteilt werden, während noch ein Rechtsmittelverfahren gegen den vorhergehenden Bescheid schwebt. Ergeht nach Erlaß eines weiteren Bescheids in dem Rechtsmittelverfahren gegen den vorhergehenden Bescheid eine Entscheidung, daß die Zahlungsverpflichtung bei Erlaß dieses Bescheids erloschen gewesen sei, so kann der weitere Abrechnungsbescheid, sofern er nicht bereits formell rechtskräftig ist, mit dieser Begründung angefochten werden. Ein Bestehenbleiben des weiteren Bescheids ist, selbst wenn er feststellt, daß die Zahlungsverpflichtung noch bestehe, unschädlich. Der vorhergehende Becheid geht dem folgenden Bescheid mit Rücksicht darauf, daß die in einem Abrechnungsbescheid getroffene Feststellung für den Zeitpunkt des Erlasses des Bescheids getroffen wird, vor. Das Finanzamt ist in Bezug auf Vollziehungsmaßnahmen wegen der Zahlungsverpflichtung an die in der den vorhergehenden Bescheid betreffenden Rechtsmittelentscheidung getroffene Feststellung, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen sei, materiell gebunden.

f) Abrechnungsbescheid und Erstattungsverfahren.

1. Es kann vorkommen, daß eine Zahlungsverpflichtung vom Finanzamt erhoben oder beigetrieben wird, obwohl sie bereits erloschen oder, was dem im Sinne von § 125 A.O. gleichsteht, im Sinne von § 151 A.O. zu Gunsten des Steuerpflichtigen berichtigt ist. Die Erhebung und Beitreibung kann nach Beantragung, aber vor Erteilung eines Abrechnungsbescheids erfolgen und muß dann bei Erteilung des Bescheids als Erlöschensgrund berücksichtigt werden. Der Bescheid, welcher feststellt, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, kann damit begründet sein, daß die Zahlngsverpflichtung bereits vor der letzten Hebung oder Beitreibung erloschen oder berichtigt gewesen sei. Dem Steuerpflichtigen steht wegen der Zahlung oder Beitreibung trotz vorherigen Erlöschens ein Erstattungsanspruch auf Grund von § 151 oder 152 A.O. zu. Bei der Entscheidung über diesen Erstattungsanspruch ist das Finanzamt an den in den Gründen des Abrechnungsbescheids oder einer Rechtsmittelentscheidung enthaltenen obengenannten Ausspruch, daß die Zahlungsverpflichtung bei der letzten Hebung oder Beitreibung bereits erloschen gewesen sei, nicht gebunden. Die Gründe eines Erkenntnisses erlangen keine materielle Rechtskraft[267]). Das Finanzamt kann daher bei der Entscheidung über den Erstattungsanspruch nochmals sachlich prüfen, ob die Zahlungsverpflichtung tatsächlich erloschen oder berichtigt war.

2. Wenn ein Abrechnungsbescheid des Inhalts ergeht, daß die

267) s. oben S. 74.

Zahlungsverpflichtung noch besteht, so kann das Finanzamt die Zahlungsverpflichtung erheben oder beitreiben, selbst wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid eingelegt wird[268]). Dem Steuerpflichtigen steht, wenn die Zahlungsverpflichtung entgegen der in dem Abrechnungsbescheid getroffenen Feststellung bereits erloschen oder berichtigt war, ein Erstattungsanspruch zu, wenn die Zahlungsverpflichtung bezahlt oder beigetrieben wird. Ergeht nach der Zahlung oder Beitreibung eine den Abrechnungsbescheid betreffende Rechtsmittelentscheidung des Inhalts, daß die Zahlungsverpflichtung bei Erlaß des Abrechnungsbescheids erloschen gewesen sei, so ist das Finanzamt an diese Entscheidung bei der Entscheidung über den Ertattungsanspruch gebunden. Das Erloschensein der Zahlungsverpflichtung vor der zu erstattenden Zahlung ist ein Teil des Tatbestandes des Erstattungsanspruchs. Es wird zwar streng genommen durch den Erstattungsbescheid nicht über denselben Anspruch entschieden wie durch den Abrechnungsbescheid. So eng darf man aber das Gebiet der Rechtskraftwirkungen im Steuerrecht nicht ziehen. Der Einwand des Finanzamts, daß die Zahlungsverpflichtung zur Zeit der Zahlung oder Beitreibung noch bestanden habe, ist durch die den Abrechnungsbescheid betreffende Rechtsmittelentscheidung erledigt. Eine nochmalige sachliche Entscheidung über diesen Einwand im Erstattungsverfahren, das einen Abschnitt des Besteuerungsverfahrens bildet, ist nicht zulässig[269]).

3. Der Steuerpflichtige kann den unter 2 genannten Erstattungsanspruch geltend machen, sobald die Zahlung oder Beitreibung erfolgt ist, also noch während des Schwebens eines Rechtsmittelverfahrens gegen den Abrechnungsbescheid. Dieses Verfahren wird durch die Stellung eines Erstattungsantrags in keiner Weise berührt. Der R.F.H.[270]) nimmt ohne weitere Begründung an, daß das den Abrechnungsbescheid betreffende Verfahren in das Erstattungsverfahren übergehe, wenn inzwischen gezahlt oder vollstreckt werde. Dieser Ansicht ist nicht beizutreten. Im Gesetz findet sie jedenfalls ausdrücklich keine Stütze. Durch den Abrechnungsbescheid wird festgestellt, daß die Zahlungsverpflichtung im Zeitpunkt des Erlasses des Bescheides noch bestanden habe. Die über diese Feststellung ergehende Rechtsmittelentscheidung ist, wie oben unter 2. ausgeführt ist, für die Entscheidung über den Erstattungsanspruch bindend. Es wäre unzweckmäßig, das Verfahren ohne Abschluß in das Erstattungsverfahren überzuleiten. Das Erstattungsverfahren müßte wieder mit der Erteilung eines Bescheides durch das Finanzamt beginnen, wenn der Rechtsschutz für den Erstattungsanspruch,

268) s. oben S. 78 unter 2.
269) s. die Ausführungen oben S. 74.
270) s. Urteil vom 3. 5. 1933, RStBl. 1933 Nr. 20 Seite 455.

der namentlich von der neuen Tatsache der Zahlung abhängt, nicht verkümmert werden soll.

Bei der Entscheidung über den während des Rechtsmittelverfahrens gegen den Abrechnungsbescheid erhobenen Erstattungsanspruch ist das Finanzamt aber an den vorliegenden, ein Erlöschen verneinenden Abrechnungsbescheid materiell gebunden. Es muß den Erstattungsanspruch also ablehnen. Der Bescheid darf aber zweckmäßigerweise nur als vorläufiger ergehen. Vorläufige Bescheide über Erstattungsansprüche dürften zulässig sein. Die Vorschrift des § 100 A.O. muß entsprechende Anwendung finden[271]). Ergeht in dem Rechtsmittelverfahren gegen den Abrechnungsbescheid eine endgültige Entscheidung des Inhalts, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen gewesen sei, so ist der vorläufige Erstattungsbescheid entsprechend zu berichtigen. § 225 A.O.

4. Ein Abrechnungsbescheid kann auch dann noch beantragt und erteilt werden, wenn bereits ein Antrag auf Erstattung eines auf die Zahlungsverpflichtung gezahlten oder beigetriebenen Betrages gestellt ist. Dasselbe gilt, wenn bereits ein Bescheid über den Erstattungsanspruch ergangen ist. Es ist möglich, daß das Finanzamt beim Vorliegen der genannten Umstände noch Zahlung verlangt. Aber auch wenn dies nicht der Fall ist, kann ein Abrechnungsbescheid noch beantragt und erteilt werden. Wie oben[272]) ausgeführt ist, ist das Bestehen von Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Finanzamt über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung keine notwendige Voraussetzung der Erteilung eines Abrechnungsbescheids, weil auch ohne dieses ein Rechtsschutzbedürfnis des Steuerpflichtigen nach Erteilung eines Abrechnungsbescheids anzuerkennen ist. Die Beantragung und Erteilung eines Abrechnungsbescheids ist in jeder Beziehung unbefristet.

VI. Besondere Fälle, in denen die Anwendbarkeit von § 125 A.O. zweifelhaft ist.

Im folgenden sind einige Fälle erörtert, in denen es besonders zweifelhaft ist, ob § 125 A.O. Anwendung finden kann, insbesondere, ob Erlöschungsgründe im Sinne von § 125 A.O. gegeben sind. Diese Fälle hätten bei der Prüfung der Erlöschensgründe mitbehandelt werden können. Die Erörterung folgt aber erst an dieser Stelle, weil dadurch die Darstellung übersichtlicher wird, und weil durch die vorhergehenden Untersuchungen das Verständnis dieser Fälle wesentlich erleichtert worden ist.

271) vergl. Becker, Ergänzung S. 83.
272) s. oben S. 50/51.
273) vergl. Becker, Ergänzung S. 164.

a) Fälle, in denen ein Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht.

Das Steuerrecht gewährt dem Steuerpflichtigen in einigen Fällen einen Rechtsanspruch auf Erlaß einer Schuld. Ein solcher Anspruch ist insbesondere in der Regel in den oben Seite 25/26 unter 3a und b genannten Erstattungsfällen, z. B. in den Fällen des § 23 Grunderw.St.G. und des § 14 Kraftf.St.G. gegeben. Wann ein Rechtsanspruch auf Erlaß gegeben ist, ist im übrigen zweifelhaft[273]). Ebenso besteht, wenn das Gesetz vorschreibt, daß ein gezahlter Betrag auf eine Schuld anzurechnen ist, z. B. in den Fällen des § 102 Eink.St.G., ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen darauf, daß das Finanzamt die Anrechnung vornimmt[274]). Es fragt sich, ob das Bestehen eines Anspruchs auf Erlaß oder Anrechnung schon als Erlöschensgrund im Sinne von § 125 gelten kann.

1. Der Steuerpflichtige kann, wenn er einen Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung zu haben glaubt, vor der Zahlung oder Beitreibung einen Antrag auf Erlaß oder Anrechnung stellen und so einen Bescheid über die Gewährung oder Ablehnung herbeiführen. Was die Anrechnung anbetrifft, so kann er für den Fall, daß er gegen den Steuerbescheid das ordentliche Rechtsmittel einlegt, in diesem Rechtsmittelverfahren auch eine Entscheidung über die Anrechnung herbeiführen, wie der R.F.H. neuerdings entschieden hat[275]). Gegen einen den Erlaß oder die Anrechnung ablehnenden Bescheid sind die ordentlichen Rechtsmittel gegeben auf Grund von § 235 Zif. 4 Halbsatz 3 A.O., wonach die Rechtsmittel der §§ 228 bis 230 gegeben sind gegen Bescheide über Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung ein Rechtsanspruch besteht. Im Falle der Zahlung oder Beitreibung hat der Steuerpflichtige, wenn ein Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung bestand, einen Erstattungsanspruch[276]). Durch einen den Erlaß oder die Anrechnung ablehnenden Bescheid ist das Finanzamt bei der Entscheidung über den Erstattungsanspruch nur gebunden für den Fall, daß der Steuerpflichtige gegen den Bescheid den Rechtsmittelweg beschritten hat. Einer Rechtsmittelentscheidung über den die Anrechnung ablehnenden Bescheid steht eine Rechtsmittelentscheidung, die in einem Rechtsmittelverfahren gegen den Steuerbescheid ergeht, gleich. Die oben[277]) für die Auffassung, daß der Steuerpflichtige bei Erteilung eines Abrechnungsbescheids und bei der Erhebung eines Erstattungsanspruchs trotz Zurücknahme einer Steuervergün-

274) s. ferner den in dem oben S. 15 angeführten Urt. des R.F.H. vom 13. 3. 1925 behandelten Fall nebst der wiedergegebenen Stellungnahme Beckers.

275) s. Urt. vom 1. 3. 1933, E. Bd. 32 S. 344.

276) vergl. z. B. § 14 Kraftf.St.G.

277) s. oben S. 82—84.

stigung noch geltend machen könne, daß die Zurücknahme zu Unrecht erfolgt sei, und die Vergünstigung daher materiell noch bestehe, wenn er den Rücknahmebescheid nicht angefochten habe, gelten hier entsprechend.

Wenn der Erlaß oder die Anrechnung durch Bescheid abgelehnt sind, besteht die Zahlungsverpflichtung noch bis zur Zahlung oder Beitreibung. Eine Zahlung, die sogleich zu erstatten ist, darf aber garnicht erst gefordert werden[278]). Die Zahlungsverpflichtung, bezgl. der ein Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht, ist also, um im Sinne des Bürgerlichen Rechts zu sprechen, dauernd einredebehaftet. Dieser Zustand muß als ein Erloschensein im Sinne von § 125 A.O. angesehen werden. Ein Bedürfnis für eine entsprechende Anwendung von § 125 A.O. ist nicht zu verkennen. Es sei auch darauf hingewiesen, daß der R.F.H. für diese Fälle, soweit die Anrechnung in Frage kommt, in den oben S. 16 ff. angeführten beiden Urteilen eine Feststellungsklage anerkannt hatte. Der Abrechnungsbescheid und das gegen ihn gegebene Rechtsmittelverfahren ersetzen innerhalb des Anwendungsgebiets des § 125 A.O., wie unten[279]) näher ausgeführt ist, die frühere Feststellungsklage. Bei Erteilung des Abrechnungsbescheids kann freilich eine erneute Prüfung und Entscheidung der Frage, ob ein Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht, nur erfolgen, wenn über den Bescheid, durch den die Gewährung des Erlasses oder der Anrechnung abgelehnt wurde, eine Rechtsmittelentscheidung nicht ergangen ist.

2. Der Steuerpflichtige braucht in den Fällen, in welchen ein Anspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht, vor der Zahlung oder Beitreibung keinen Bescheid über die Gewährung des Erlasses oder der Anrechnung herbeizuführen. Ebenso braucht er seinen Anrechnungsanspruch nicht in einem Rechtsmittelverfahren gegen die Festsetzung geltend zu machen. Er kann zunächst zahlen und dann Erstattung verlangen. Die Zulassung des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens gegen Bescheide obengenannter Art hat nicht die Bedeutung, daß über die Frage, ob ein Anspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht, nur durch einen solchen Bescheid und ihn betreffende Rechtsmittelentscheidungen entschieden werden könne. Es fragt sich, ob das bloße Bestehen eines Anspruchs auf Erlaß oder Anrechnung nicht auch bereits als ein Erlöschen im Sinne von § 125 A.O. zu gelten hat. Die Zahlungsverpflichtung ist in dem oben[280]) erörterten Sinne dauernd einredebehaftet. Früher war nach der Rechtssprechung des R.F.H. auch in diesen Fällen eine Fest-

278) s. R.F.H. Urt. v. 12. 10. 1926, St.W. 1926 Nr. 575 Sp. 2004:
279) s. unten S. 96/97 unter 1.
280) s. oben S. 88 unter 1.

stellungsklage gegeben, da diese in allen Fällen erhoben werden konnte, in denen im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch gegeben war. Es ist auch zu berücksichtigen, daß die Gewährung des Erlasses oder der Anrechnung, anders als bei der Aufrechnung seitens des Steuerpflichtigen, allein vom Finanzamt abhängt. Es ist daher anzunehmen, daß der Steuerpflichtige, wenn ein Rechtsanspruch auf Erlaß oder Anrechnung besteht, so tun kann, als ob der Erlaß oder die Anrechnung bereits erfolgt seien, d. h. als ob die Zahlungsverpflichtung bereits erloschen sei, und einen Abrechnungsbescheid beantragen kann. Dem steht nicht entgegen, daß ein Erlaß im Gegensatz zur Anrechnung in der Regel nur auf Antrag des Steuerpflichtigen zu gewähren ist. Es ist daraus nicht zu folgern, daß zunächst ein besonderer Bescheid über die Gewährung des Erlasses herbeigeführt werden müsse. Der Antrag auf Erteilung eines Abrechnungsbescheids ist in diesen Fällen gleichzeitig als Antrag auf Gewährung des Erlasses anzusehen. Für die Gewährung von Erlassen auf Grund von Rechtsansprüchen sind die Finanzämter zuständig. Zur Verdeutlichung des vorstehend geschilderten Verfahrens sei auf die Wandlung beim Kauf im Bürgerlichen Recht verwiesen. Nach § 465 B.G.B. ist die Wandlung, auf die der Käufer beim Vorliegen ihrer Voraussetzungen einen Anspruch hat, vollzogen, wenn der Verkäufer sich auf Verlangen des Käufers mit ihr einverstanden erklärt. Im Streitfalle braucht aber der Käufer nicht zunächst auf Einwilligung in die Wandlung zu klagen, sondern er kann, wie Lehre und Rechtssprechung annehmen, sogleich auf Feststellung, daß er den Kaufpreis nicht zu bezahlen brauche, oder wenn bereits gezahlt ist, auf Rückzahlung des Kaufpreises klagen[281]).

3. In einigen der auf S. 26 unter 3a und b genannten Erstattungsfälle des § 153 A.O. ist für den Fall, daß die eigentlichen Voraussetzungen der Erstattung bereits vor der Zahlung eintreten, ein Erlaß nicht besonders im Gesetz vorgesehen, so z. B. nicht in den Fällen des § 14 Kap. V. St.G. und des § 42 Erb.St.G. Dies ist wahrscheinlich darauf zurückzuführen, daß in diesen Fälen bei Eintritt der Voraussetzungen der Erstattung die Steuer in der Regel bezahlt ist. Sofern nicht auch ohne ausdrückliche Bestimmung in diesen Fällen vor der Zahlung ein Anspruch auf Erlaß anzuerkennen sein sollte, so muß, soweit der Abrechnungsbescheid in Frage kommt, bereits der Eintritt der Voraussetzungen der Erstattung im Falle der Zahlung als Erlöschensgrund im Sinne von § 215 A.O. gelten. Die Zahlung darf auch in diesen Fällen nicht mehr gefordert werden. Früher hätte eine Feststellungsklage erhoben werden können.

281) vergl. Enneccerus, I 2 § 333 I S. 344.

4. Die unter 1 und 2 erörterten Fälle bieten Veranlassung, auf die oben[282]) erörterte Frage, ob ein Abrechnungsbescheid, der Zölle und Verbrauchssteuern betrifft und feststellt,, daß die Zahlungsverpflichtung z. B. durch Erlaß oder Anrechnung erloschen ist, nur unter den Voraussetzungen von § 96 A.O. zurückgenommen oder geändert werden kann, zurückzukommen. Ein Abrechnungsbescheid, der feststellt, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen sei, weil ein Anspruch auf Erlaß bestanden habe, ersetzt gleichsam die nur unter den Voraussetzungen von § 96 A.O. zurücknehmbare Erlaßverfügung. Daher muß angenommen werden, daß in diesem Falle eine Zurücknahme oder Aenderung des Abrechnungsbescheids auch nur unter den Voraussetzungen von § 96 A.O. in Frage kommen kann. Sofern man annimmt, daß zu den in § 96 A.O. genannten Arten von Steuervergünstigungen auch die Anrechnung gehört[283]), so muß, wenn in einem Abrechnungsbescheid das Bestehen eines Anspruchs auf Anrechnung anerkannt ist, dasselbe gelten. Anderenfalls muß man annehmen, daß ein solcher Abrechnungsbescheid zwar nach freiem Ermessen zurückgenommen werden kann, daß aber die Wirksamkeit der durch den Bescheid als erfolgt anzusehenden Anrechnung durch die Zurücknahme unberührt bleibt.

b) Fälle, die eine Aufrechnung des Steuerpflichtigen betreffen.

1. Wenn einem Steuerpflichtigen ein zur Aufrechnung gegen eine Steuerschuld geeigneter Gegenanspruch zusteht, so hat er ein Recht oder eine Befugnis zur Aufrechnung. Nicht aber hat er einen Anspruch auf Aufrechnung seitens des Fiskus. Erklärt der Steuerpflichtige beim Vorliegen der notwendigen Voraussetzungen die Aufrechnung gegen eine Zahlungsverpflichtung, so bringt die Aufrechnung die Zahlungsverpflichtung zum Erlöschen. Eine Ablehnung der Aufrechnung seitens des Finanzamts mit der Begründung, sie sei unzulässig, kann an der materiellen Wirksamkeit der Aufrechnung nichts ändern. In diesem Falle kann § 125 daher direkte Anwendung finden. Die Anerkennung der Aufrechnung ist aber, wie oben ausgeführt ist[284]), als eine Steuervergünstigung im Sinne von § 235 Zif. 4 Halbsatz 3 A.O. anzusehen. Der Steuerpflichtige hat, falls die Voraussetzungen der Aufrechnung gegeben sind, einen Anspruch auf diese Vergünstigung. Eine die Aufrechnung als unzulässig ablehnende Verfügung ist für die Erteilung eines Abrechnungsbescheids und in dem Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid verbindlich, falls der Steuerpflichtige den Rechtsmittelweg gegen die Verfügung beschritten hat[285]).

282) s. oben S. 70/71.
283) s. oben S. 82.
284) s. oben S. 70/71.
285) s. oben S. 83/84, ferner S. 89.

2. Solange der Steuerpflichtige, dem ein zur Aufrechnung geeigneter Gegenanspruch zusteht, die Aufrechnung nicht erklärt hat, besteht seine Zahlungsverpflichtung noch. Bei der Aufrechnung ist es, anders als bei der Anrechnung, dem Steuerpflichtigen überlassen, ob er die Wirkungen der Aufrechnung durch Erklärung derselben herbeiführen will. Aus diesem Grunde kann das bloße Bestehen einer Befugnis des Steuerpflichtigen zur Aufrechnung als ein Erloschensein der Zahlungsverpflichtung im Sinne von § 125 A.O. nicht angesehen werden. Wenn der Steuerpflichtige aber, ohne die Aufrechnung vorher erklärt zu haben, einen Abrechnungsbescheid beantragt und dabei geltend macht, er könne aufrechnen, so ist in dieser Erklärung eine Aufrechnungserklärung zu sehen. Da die Aufrechnung mit Abgabe der Erklärung wirksam wird, kann das Finanzamt sogleich durch den Abrechnungsbescheid eine Entscheidung über die Wirksamkeit der Aufrechnung treffen. Auf diese Weise läßt sich der umständliche Weg, daß das Finanzamt zunächst die Aufrechnung nach § 33 Beitr.O. als unzulässig ablehnt, vermeiden.

c) Fälle, in denen die Voraussetzungen der Berichtigung der Festsetzung einer Zahlungsverpflichtung bestehen.

Die vorgenommene Berichtigung einer Festsetzungsverfügung zu Gunsten eines Steuerpflichtigen ist, wie oben[286]) näher dargelegt ist, ein Erlöschensgrund formeller Art im Sinne von § 125 A.O. Fraglich ist, ob eine Zahlungsverpflichtung auch schon als erloschen im Sinne von § 125 A.O. zu betrachten ist, sodaß im Streitfalle ein Abrechnungsbescheid beantragt und erteilt werden kann, wenn die Voraussetzungen der Berichtigung vorliegen, die Berichtigung aber noch nicht vorgenommen ist. In Frage kommen können nur die Berichtigungsfälle im Sinne von § 151 A.O., in denen entweder im Rechtsmittelwege gegen die Festsetzungsverfügung eine Berichtigung erreicht werden kann, oder ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf die Berichtigung besteht. Die Fälle der letzteren Art sind gegenüber früher durch die Not V.O. vom 1. 12. 1930 erheblich vermehrt worden[287]). Namentlich ist jetzt in den Fällen des § 222 Zif. 2 und 4 A.O. ein Rechtsanspruch des Steuerpflichtigen auf eine Berichtigung zu seinen Gunsten gegeben[288]). Als ein Erlöschensgrund im Sinne von § 125 kann aber der Eintritt der Voraussetzungen einer Berichtigung, z. B. das Bekanntwerden neuer Tatsachen, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen, durch eine Buch- und Betriebsprüfung, in der Regel aus folgenden Gründen nicht gelten.

---

286) s. oben S. 43.
287) s. Begründung S. 53.
288) vergl. hierzu die Ausführungen oben S. 23.

Die Vornahme der Berichtigung einer Festsetzung ist nur ein Erlöschensgrund formeller Art. Ein Erlöschen im materiellen Sinne erfolgt bei der Berichtigung nicht. Der Eintritt der Voraussetzungen einer Berichtigung bedeutet auch kein materielles Erlöschen. Er könnte daher nur als ein formeller Erlöschensgrund in Betracht kommen. Das Wesentliche beim formellen Erlöschen einer Zahlungsverpflichtung ist aber die formelle Vornahme der Berichtigung, sodaß das bloße Vorliegen der Voraussetzungen der Berichtigung als formeller Berichtigungsgrund nicht angesehen werden kann. Im Rechtsmittelverfahren gegen einen Abrechnungsbescheid, wie auch schon bei Erteilung eines Abrechnungsbescheids, ist, was die Entstehung der Zahlungsverpflichtung anbetrifft, nur zu prüfen, ob eine formell ordnungsmäßige Festsetzung einer Zahlungsverpflichtung vorliegt[289]). Wollte man den Eintritt der Voraussetzungen einer Berichtigung als Erlöschensgrund ansehen, so müßte bei Erteilung des Abrechnungsbescheids und in dem Rechtsmittelverfahren gegen diesen aber geprüft werden, ob die Festsetzung zu Recht erfolgt ist.

Hinzukommt, daß ein Erstattungsanspruch im Falle der Zahlung oder Beitreibung auch in allen Fällen der Berichtigung erst nach Vornahme derselben gegeben ist. Es wird diesbezgl. auf die auch für den heutigen Rechtszustand noch geltenden Ausführungen auf S. 23/24 Bezug genommen. Die zu dieser Frage früher von Becker[290]) geäußerte Ansicht, daß bereits vor der Berichtigung ein Erstattungsanspruch und infolgedessen auch eine Feststellungsklage gegeben sei, die in Form eines Anspruchs auf Berichtigung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden könne, hat insofern einen Niederschlag im Gesetz gefunden, als jetzt nach der durch die Not.V.O. von 1. 12. 1930 eingeführten Bestimmung des § 235 Zif. 2 A.O. gegen Bescheide, durch welche ein Antrag auf Vornahme einer Neuveranlagung oder Berichtigungsveranlagung, einer Neufeststellung oder Berichtigungsfeststellung ganz oder teilweise abgelehnt wird, der Verwaltungsrechtsweg gegeben ist. Es mag dahingestellt bleiben, ob diese Bestimmung alle Berichtigungsfälle im Sinne von § 151 A.O., in denen ein Rechtsanspruch auf Berichtigung besteht, umfaßt. Es dürfte aus ihr aber zu entnehmen sein, daß ein Erstattungsanspruch vor Vornahme der Berichtigung nicht gegeben ist. Aus diesem Grunde kann der Eintritt der Voraussetzungen der Berichtigung auch nicht als Erlöschensgrund im Sinne von § 125 A.O. gelten, also auch kein Abrechnungsbescheid erteilt werden.

Anders sind die Fälle zu beurteilen, in denen die Berichtigung

289) s. oben S. 68/69.
290) s. oben S. 23/24.

trotz Vorliegens ihrer Voraussetzungen aus besonderen Gründen unterbleiben kann, z. B. der im Urteil des R.F.H. vom 14. 11 1928 [291]) behandelte Fall, daß ein Angestellter bei Einzahlungen seines Arbeitgebers auf einen Pensionsfonds vor Erfüllung der Wartezeit aus dem Dienst des Arbeitgebers ausscheidet. Wäre in diesem Falle der Steuerabzug bereits vor dem Austritt des Angestellten aus dem Dienstverhältnis durch einen Bescheid im Sinne von § 212 A.O. gefordert aber nicht bezahlt worden, und wäre der Angestellte nicht zur Einkommensteuer zu veranlagen, so müßte als Erlöschensgrund im Sinne von § 125 A.O. schon der Austritt aus dem Dienst angesehen werden. Eine Berichtigung erfolgt nicht. In diesem Falle wäre, Zahlung vorausgesetzt, auch ein Erstattungsanspruch ohne Berichtigung gegeben.

E. Abrechnungsbescheid und Feststellungsklage.

Vor Erörterung des Abrechnungsbescheids ist oben[292]) ausgeführt, daß der Gesetzgeber bei Einführung des Abrechnungsbescheids in das Besteuerungsverfahren an die vorhandene Rechtsprechung des R.F.H. über die steuerrechtliche Feststellungsklage angeknüpft habe. Die Feststellungsklage bildet also gewissermaßen den Ursprung des Abrechnungsbescheids. Ferner ist oben ausgeführt[293]), daß der Abrechnungsbescheid innerhalb seines Anwendungsgebiets denselben Zwecken dienen, dieselbe Rechtsschutzaufgabe erfüllen soll, wie die Feststellungsklage. Es bleibt nun zu untersuchen, ob und inwieweit für die Feststellungsklage nach dem Inkrafttreten des § 125 A.O. noch Raum ist. Zum Zwecke dieser Untersuchung ist zunächst auf Grund der vorhergehenden Ausführungen über die Feststellungsklage und den Abrechnungsbescheid zu prüfen, wie die Feststellungsklage und der Abrechnungsbescheid einschließlich des Rechtsmittelverfahrens sich ihrem Gegenstand und ihrer Form nach zueinander verhalten, und ob und inwieweit ihre Anwendungsgebiete sich decken.

I. Gegenstand, Form und Anwendungsgebiet des Abrechnungsbescheids und der Feststellungsklage

a. Die Feststellungsklage hat zum Gegenstand den Anspruch des Steuerpflichtigen auf Feststellung, daß er eine Zahlungsverpflichtung nicht zu bezahlen braucht[294]). Gegenstand des Abrechnungsbescheids ist der Anspruch des Steuerpflichtigen auf die Feststellung, daß eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist. Der Anspruch auf Feststellung, daß eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist, ist

291) St.W. 1929 II Nr. 171.
292) s. oben S. 26/27.
293) s. oben S. 27.
294) s. oben S. 18/19.

eine besondere Art des allgemeineren Anspruchs auf Feststellung, daß nicht gezahlt zu werden braucht. Die Feststellung, daß eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist, hat auch die Bedeutung, daß nicht gezahlt zu werden braucht. Die Gegenstände des Abrechnungsbescheids und der Feststellungsklage sind daher im wesentlichen identisch. Ein wesentlicher Unterschied kann darin, daß der Abrechnungsbescheid in der Regel alle Zahlungsverpflichtungen des Steuerpflichtigen umfaßt, daß also in der Regel der Feststellungsanspruch bei Beantragung eines Abrechnungsbescheids bezgl. aller vorhandenen Zahlungsverpflichtungen gleichzeitig erhoben wird, nicht erblickt werden.

b. Bezgl. der verfahrensmäßigen Durchführung der Feststellungsklage ist oben[295]) ausgeführt, daß der Steuerpflichtige beim Finanzamt beantragen könne, festzustellen, daß er nicht zu zahlen brauche und gegen den die Feststellung ablehnenden Bescheid, der in beliebiger Form ergehen könne, die ordentlichen Rechtsmittel einlegen könne. Der Einfachheit halber könne er das Rechtsmittel mit dem Antrag auf die begehrte Feststellung formell auch gegen eine beliebige Verfügung im Hebungs- und Beitreibungsverfahren richten. Nach § 125 A.O. muß der Steuerpflichtige, wenn er seinen Anspruch auf Feststellung, daß die Zahlungsverpflichtung erloschen ist, geltendmachen will, einen Abrechnungsbescheid beantragen. Das Finanzamt muß durch einen schriftlichen Bescheid über den Anspruch erkennen. Gegen diesen Bescheid muß der Steuerpflichtige das ordentliche Rechtsmittel richten, wenn er eine Entscheidung im Verwaltungsrechtswege über das Erlöschen der Zahlungsverpflichtung vor der Zahlung herbeiführen will. Ein Unterschied zwischen dem bei der Feststellungsklage zu beobachtenden Verfahren und dem Verfahren nach § 125 in Verbindung mit § 235 Zif. 5 A.O. besteht nur insoweit, als nach § 125 A.O. zunächst ein schriftlicher Bescheid des Finanzamtes ergehen muß, gegen den das Rechtsmittelverfahren gerichtet werden muß, während bei der Feststellungsklage der Bescheid eine beliebige Form haben kann und das Rechtsmittelverfahren auch an eine beliebige Verfügung im Hebungs- und Beitreibungsverfahren anknüpfen kann.

c. Das Anwendungsgebiet der Feststellungsklage ist, wie sich schon aus den Ausführungen über die Gegenstände ergibt, größer als das des Abrechnungsbescheids. Der Abrechnungsbescheid kommt nur in den Fällen in Frage, in denen streitig ist, ob eine Zahlungsverpflichtung erloschen ist. Durch Anerkennung auch anderer Gründe, die keine Eröschensgründe im üblichen Sinne sind, insbesondere so-

295) s. S. 20/21 unter 3.

cher formeller Art als Erlöschensgründe im Sinne von § 125 A.O.[296]), wird zwar das Anwendungsgebiet des Abrechnungsbescheids erheblich größer. Gegen diese Ausdehnung dürften kaum Bedenken erhoben werden können. Eine Verwirrung ist nicht zu befürchten. Die Feststellungsklage billigte der R.F.H. aber in allen Fällen zu, in denen im Falle der Zahlung ein Erstattungsanspruch gegeben wäre. Die hauptsächlichsten Fälle der Feststellungsklage sind oben[297]) angeführt. Folgende Fälle insbesondere, in denen eine Feststellungsklage gegeben wäre, werden durch § 125 nicht erfaßt:

1. Die Fälle, in denen eine Zahlung angefordert wird, obwohl die Zahlungsverpflichtung noch nicht fällig oder gestundet ist, oder obwohl ihre Zahlung hinausgeschoben ist[298]);
2. Die Fälle, in denen eine Steuer ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters zu Unrecht gezahlt werden soll[299]). Es sind dies insbesondere die Fälle, in denen eine Steuer im Wege des Steuerabzugs entrichtet wird:
3. Die Fälle, in denen eine Zwangsvollstreckung gegen jemand gerichtet wird, gegen den sie nicht gerichtet werden darf, weil z. B. noch keine Zahlungsaufforderung oder kein Haftungsbescheid ergangen war. Es sind dies die oben S. 24/25 unter 4a bis d angeführten Erstattungsfälle.

Die Umstände, welche in den unter 1 bis 2 genannten Fällen im Falle der Zahlung einen Erstattungsanspruch begründen, können auch bei weitmöglichster Fassung des Begriffs des Erlöschens nicht als Erlöschensgründe im Sinne von § 125 A.O. angesehen werden. Auch Becker sagt, daß § 125 sowohl seinem Wortlaut als auch seinem Sinne nach nicht soweit ausgelegt werden könne, daß er den von der Rechtsprechung entwickelten Feststellungsauspruch umfasse[300]).

b. Schließt der Abrechnungsbescheid die Feststellungsklage aus?

1. Die Ausführungen unter a haben gezeigt, daß die Gegenstände des Abrechnungsbescheids und der Feststellungsklage im wesentlichen identisch sind, ferner. daß das bei der Feststellungsklage zu beobachtende Verfahren und das Verfahren nach §§ 125, 235 Zif. 5 A.O. nur geringe Unterschiede aufweisen. Daraus ergibt sich, daß die Fälle des § 125 A.O. nur eine besondere Gruppe von Fällen der Feststellungsklage sind, und daß durch die Bestimmungen der §§ 125, 235 Zif. 5 A.O. die Feststellungsklage für diese besondere Gruppe von Fällen eine ausdrückliche Anerkennung und

296) s. oben S. 43.
297) s. S. 21 ff.
298) s. oben S. 24 unter 2.
299) s. oben S. 25 unter 6.
300) St.W. 1931 I Sp. 259.

Regelung im Gesetz gefunden hat[301]). Hieraus folgt, daß der Abrechnungsbescheid innerhalb seines Anwendungsgebiets die frühere Feststellungsklage ausschließt, d. h. in den Fällen, die unter § 125 fallen, muß der Steuerpflichtige, wenn er eine Entscheidung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über seinen Feststellungsanspruch herbeiführen will, zunächst einen Abrechnungsbescheid beantragen, und gegen diesen das in Frage kommende Rechtsmittel richten. Eine andere Art des Verfahrens ist in diesen Fällen nicht zulässig.

2. Fraglich ist, ob durch § 125 A.O. die Materie der steuerrechtlichen Feststellungsklage abschließend geregelt ist, d. h., ob anzunehmen ist, daß eine Feststellungsklage nur noch in den Fällen, die sich unter § 125 A.O. bringen lassen, gegeben sein soll, in den übrigen Fällen, in denen nach der Rechtsprechung des R.F.H. früher eine solche ebenfalls erhoben werden konnte, dagegen nicht. Aus dem Gesetz selbst läßt sich diese Frage nicht beantworten. Die Begründung[302]) spricht auch nur von den Fällen des Erlöschens einer Zahlungsverpflichtung und führt aus, daß in diesen Fällen der Steuerpflichtige nach dem früheren Recht erst zahlen müsse und dann erst Erstattung im ordentlichen Rechtsmittelverfahren verlangen könne. Auf die übrigen Fälle der Feststellungsklage, in denen Rechtslage und Rechtsschutzbedürfnis im wesentlichen die gleichen sind, geht die Begründung nicht ein. Sie läßt überhaupt eine Auseinandersetzung mit der bei ihrer Abfassung bereits vorhandenen Rechtsprechung des R.F.H. zur Feststellungsklage vermissen. Sie weist lediglich auf das Urteil des R.F.H. vom 15. 3. 1928 hin.

Die Bedeutung einer abschließenden Regelung der Materie der Feststellungsklage dürfte aber der Bestimmung der §§ 125, 235 Zif. 5 A.O. aus folgenden Gründen nicht zukommen: In den Fällen der Feststellungsklage, die von § 125 nicht erfaßt werden, besteht nach wie vor ein Bedürfnis, den Rechtsschutz der Feststellungsklage zu gewähren. Für einige Fälle hat dieses Bedürfnis zwar eine Minderung erfahren. Nach § 235 Zif. 4 Halbsatz 3 A.O. ist jetzt der Verwaltungsrechtsweg, wie bereits erörtert ist, auch gegen Bescheide über Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht, gegeben. Zu diesen Steuervergünstigungen gehören auch gewährte Stundungen und der Aufschub der Zahlung[303]). Ferner gehören dazu Befreiungen und Ermäßigungen. Letztere begründen besonders häufig in den oben S. unter 6 genannten Erstattungsfällen Erstattungsansprü-

301) vergl. hierzu die Ausführungen des R.F.M., wiedergegeben im Urt. des R.F.H. v. 15. 7. 1931, Bd. 29 S. 196 ff.

302) s. S. 40.

303) vergl. Becker, Ergänzung S. 165.

che und daher auch Feststellungsansprüche. Aus den gleichen Gründen, aus denen oben[304]) ein Bedürfnis nach Erteilung eines Abrechnungsbescheids auch für die Fälle anerkannt ist, in denen ein Rechtsmittelverfahren nach § 235 Zif. 4 hätte in Gang gebracht werden können, ist für die obigen Fälle trotz der Bestimmung des § 235 Zif. 4 auch noch ein Bedürfnis nach Zulassung einer Feststellungsklage anzuerkennen.

Als rechtliche Grundlage der nicht durch § 125 A.O. gedeckten Feststellungsklage kommen nach wie vor die Bestimmmungen der §§ 151, 152 A.O. in Betracht. Die Bestimmung des § 125 A.O. bietet aber eine weitere Stütze, weil durch sie erstmalig die steuerrechtliche Feststellungsklage vom Gesetzgeber anerkannt ist.
Daß der Bestimmung des § 125 A.O. keine abschließende Bedeutung zukommt, nehmen auch Becker und der R.F.H. an. Becker sagt[305]), man dürfe davon ausgehen, daß die Vorschrift nicht die Grenze, bis zu der auf Feststellung geklagt werden könne, festlegen, sondern nur klarstellen wolle, daß, wenn die Voraussetzungen des § 125 vorlägen, ein im ordentlichen Rechtsmittelverfahren verfolgbarerAnspruch auf Feststellung der noch bestehenden und der erloschenen Zahlungsverpflichtungen gegeben sei. § 125 A.O. habe nur die ersten Entwicklungsstufen der Rechtssprechung gesetzlich sichern wollen. Es spreche nichts dafür, daß die Weiterentwicklung einer Rechtssprechung, die zu so gesunden Ergebnissen geführt habe, habe abgeschnitten werden sollen[306]). Der R.F.H. läßt in seinem Urteil vom 7. 10. 1931 eine Feststellungsklage u. a. mit folgender Begründung zu:

> „Da aber nach der Rechtssprechung des Senats (vergl. auch § 103 a der A.O. in der Fassung der Not.V.O. vom 1. 12. 1930) an Stelle eines Erstattungsanspruchs nach erfolgter Zahlung auch schon vor der Zahlung die Feststellung verlangt werden kann, daß ein bestimmter Betrag, dessen Erstattung verlangt werden könnte, nicht zu zahlen ist, muß man hier dem Beschwerdeführer einen im ordentlichen Rechtsmittelverfahren verfolgbaren Anspruch auf Feststellung, daß er dem Ledigenzuschlag nicht unterliegt, zubilligen."

Was die Form der nicht unter § 125 fallenden Feststellungsklage anbetrifft, so dürfte § 125 für diese einen gewissen Anhalt bieten. § 125 dürfte insoweit entsprechende Anwendung finden können, als es zum mindesten zulässig ist, das ordentliche Rechtsmittelverfahren auf dem Wege über einen Bescheid nach Art des Abrech-

304) s. S. 82/83 und S. 89/90.
305) Ergänzung S. 84.
306) s. St.W. 1932 Sp. 259.
307) St.W. 1932 Nr. 175.

nungsbescheids, den das Finanzamt auf Antrag zu erteilen hat, in Gang zu bringen. Der R.F.H. nimmt sogar an, daß auch in den Fällen des § 235 Zif. 4 das Verfahren auf dem Wege über einen Bescheid nach Art eines Abrechnungsbescheids unter entsprechender Anwendung von § 125 in Gang gebracht werden könne, wenn die Steuervergünstigung nicht vom Finanzamt, sondern vom Landesfinanzamt zu gewähren sei[308]).

Für die Fälle der steuerrechtlichen Feststellungsklage, die es außerhalb des § 125 A.O. gibt, dürften im übrigen wegen ihres nahen Verhältnisses zu den Fällen des Abrechnungsbescheids die obigen Ausführungen über den Abrechnungsbescheid zum großen Teil zutreffen, so z. B. die Ausführungen über die Voraussetzungen der Erteilung des Abrechnungsbescheids, das Rechtsmittelverfahren und die Einordnung in das Besteuerungs- oder sonstige Verfahren. Die Ausführungen dieser Abhandlung, in der der Versuch gemacht, ist, den Abrechnungsbescheid, insbesondere auch seinem Ursprunge nach, möglichst erschöpfend zu behandeln, dürften daher für die steuerrechtliche Feststellungsklage im allgemeinen von Bedeutung sein.

---

308) s. R.F.H. Gutachten vom 12.2.32 E. Bd. 30 S. 65; Urt. E. Bd. 29 S 197.

Lebenslauf.

Am 4. Oktober 1902 wurde ich, Franz Böckmann, als Sohn des Hofbesitzers Franz Böckmann und seiner Ehefrau Mathilde geb. Deberding in Dinklage in Oldenburg geboren. Ich besuchte 5 Jahre die Volksschule und 2½ Jahre die Höhere Bürgerschule in Dinklage. Im Herbst 1916 wurde ich Schüler des humanistischen Gymnasiums in Vechta, wo ich Ostern 1923 die Reifeprüfung bestand. Sodann studierte ich Rechtswissenschaft und zwar 3 Semester in München,, 1 Semester in Berlin und 2 Semester in Münster. Am 6. Oktober 1926 bestand ich in Hamm die erste und nach Ableistung des Oldenburgischen juristischen Vorbereitungsdienstes am 4. November 1930 die zweite juristische Staatsprüfung. Ich trat dann in den Probedienst der Reichsfinanzverwaltung und wurde am 20. Januar 1932 zum Regierungsassessor ernannt. In der Folgezeit wurde ich zunächst an den Finanzämtern Oldenburg, Wandsbek und Itzehoe beschäftigt. Am 1. Januar 1933 trat ich als Austauschbeamter in den Dienst der Freien Stadt Danzig. Seit dem 1. Juli 1933 bin ich wieder in der Reichsfinanzverwaltung am Finanzamt Altstadt in Hamburg tätig.

Hamburg, den 18. Januar 1934.

Franz Böckmann.